

版权所有，未经许可，不得用于任何商业目的

《中国注册会计师审计准则第1131号 ——审计工作底稿》指南

（征求意见稿）

中国注册会计师协会

二〇〇六年八月

目 录

第一章 总 则.....	1
一、审计工作底稿的含义.....	1
二、审计工作底稿的编制目的.....	1
三、编制审计工作底稿使用的文字.....	2
四、审计工作底稿的控制程序.....	2
第二章 审计工作底稿的性质.....	2
一、审计工作底稿的性质和种类.....	2
二、审计工作底稿的归整.....	5
第三章 审计工作底稿的格式、内容和范围.....	6
第一节 总体要求.....	6
第二节 审计工作底稿的内容和范围.....	10
一、审计工作底稿的要素.....	10
二、审计过程记录.....	10
三、审计结论.....	14
四、审计标识及其说明.....	14
五、索引号及编号.....	15
六、编制者姓名及编制日期和复核者姓名及复核日期.....	16
第四章 审计工作底稿的归档.....	17
第一节 审计工作底稿的归档期限.....	17
第二节 审计工作底稿的归档是一项事务性的工作.....	18
第三节 审计工作底稿归档后的变动.....	18
一、修改或增加审计工作底稿时的记录要求.....	18

二、不得在规定的保存期届满前删除或废弃审计工作底稿 .	19
第四节 审计工作底稿的保存期限	20
第五章 审计报告日后对审计工作底稿的变动	20
附录 1131-1: 审计档案的组成范例	22
附录 1131-2: 进一步审计程序工作底稿格式范例	25
附录 1131-3: 重大事项概要工作底稿格式范例	51
附录 1131-4: 问题备忘录格式范例	54
附录 1131-5: 审计工作完成核对表格式范例	55

第一章 总 则

《中国注册会计师审计准则1131号——审计工作底稿》(以下简称本准则)第一章(第一条至第六条),主要说明本准则的制定目的和适用范围、审计工作底稿的概念、编制目的和使用的文字及对审计工作底稿实施控制程序的要求。

一、审计工作底稿的含义

本准则第三条明确了工作底稿的含义。本准则所称审计工作底稿,是指注册会计师对制定的审计计划、实施的审计程序、获取的相关审计证据,以及得出的审计结论作出的记录。审计工作底稿形成于注册会计师执行财务报表审计的全过程,包括审计计划阶段、审计实施阶段和审计完成阶段。

二、审计工作底稿的编制目的

本准则第四条规定,注册会计师应当及时编制审计工作底稿,以实现下列目的:

- (1) 提供充分、适当的记录,作为审计报告的基础;
- (2) 提供证据,证明其按照审计准则的规定执行了审计工作。

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,对取得的审计证据和得出的审计结论进行有效复核和评价。在会计师事务所因执业质量而涉及诉讼或有关监管机构进行执业质量检查时,审计工作底稿能够提供证据,证明会计师事务所是否按照审计准则的规定执行了审计工作。如果时间拖延过久,注册会计师可能会遗忘某些事项,使得审计工作底稿的记录不能全面地反映注册会计师所执行的审计工作。一般情况下,在审计工作执行过程中编制的审计工作底稿比事后编制的

审计工作底稿更准确。

三、编制审计工作底稿使用的文字

本准则第五条规定，编制审计工作底稿的文字应当使用中文。少数民族自治地区可以同时使用少数民族文字。中国境内的中外合作会计师事务所、国际会计公司成员所和联系所可以同时使用某种外国文字。会计师事务所执行涉外业务时可以同时使用某种外国文字。

四、审计工作底稿的控制程序

本准则第六条规定，会计师事务所应当按照《会计师事务所质量控制准则第5101号——业务质量控制》的规定，对审计工作底稿实施适当的控制程序，以满足下列要求：

- (1) 安全保管审计工作底稿并对审计工作底稿保密；
- (2) 保证审计工作底稿的完整性；
- (3) 便于对审计工作底稿的使用和检索；
- (4) 按照规定的期限保存审计工作底稿。

第二章 审计工作底稿的性质

本准则第二章（第七条至第八条），主要说明审计工作底稿的性质、种类及归整的要求。

一、审计工作底稿的性质和种类

本准则第七条说明审计工作底稿的性质和种类。

（一）审计工作底稿的存在形式

本准则第七条第一款规定，审计工作底稿可以以纸质、电子或其他介质形式存在。

随着信息技术的广泛运用，审计工作底稿的形式从传统的纸质形式扩展到电子或其他介质形式。但无论审计工作底稿存在于哪种介质，会计师事务所都应当针对审计工作底稿设计和实施适当的控制，以实现下列目的：

（1）使审计工作底稿清晰地显示其生成、修改及复核的时间和人员；

（2）在审计业务的所有阶段，尤其是在项目组成员共享信息或通过互联网将信息传递给其他人员时，保护信息的完整性；

（3）防止未经授权改动审计工作底稿；

（4）允许项目组和其他经授权的人员为适当履行职责而接触审计工作底稿。

在实务中，为便于复核，注册会计师可以将以电子或其他介质形式存在的审计工作底稿通过打印等方式，转换成纸质形式的审计工作底稿，并与其他纸质形式的审计工作底稿一并归档，同时，单独保存这些以电子或其他介质形式存在的审计工作底稿。

（二）审计工作底稿通常包括的内容

本准则第七条第二款规定，审计工作底稿通常包括总体审计策略、具体审计计划、分析表、问题备忘录、重大事项概要、询证函回函、管理层声明书、核对表、有关重大事项的往来信件（包括电子邮件），以及对被审计单位文件记录的摘要或复印件等。

此外，审计工作底稿通常还包括业务约定书、管理建议书、项目组内部或与被审计单位举行的会议记录、与其他人士（如其他注册会计师、律师、专家等）的沟通文件及错报汇总等。本指

南附录1131-1^①“审计档案的组成范例”中列举了若干具体审计工作底稿的种类，供参考。

一般情况下，分析表主要是指对被审计单位财务信息执行分析程序的记录。例如，记录对被审计单位本年各月收入与上一年度的同期数据进行比较的情况，记录对差异的分析等。

问题备忘录一般是指对某一事项或问题的概要的汇总记录。在问题备忘录中，注册会计师通常记录该事项或问题的基本情况、执行的审计程序或具体审计步骤，以及得出的审计结论。例如，有关存货监盘审计程序或审计过程中发现问题的备忘录。本指南附录1131-4 列示了问题备忘录格式范例，供参考。

核对表一般是指会计师事务所内部使用的、为便于核对某些特定审计工作或程序的完成情况的表格。例如，特定项目（如财务报表列报）审计程序核对表、审计工作完成核对表等。它通常以列举的方式列出审计过程中注册会计师应当进行的审计工作或程序以及特别需要提醒注意的问题，并在适当情况下索引至其他审计工作底稿，便于注册会计师核对是否已按照审计准则的规定进行审计。本指南附录1131-5 中列示了审计工作完成核对表格式范例，供参考。

在实务中，会计师事务所通常采取以下方法从整体上提高工作（包括复核工作）效率及工作质量，并帮助会计师事务所进行统一质量管理：

^①为帮助理解，本准则指南给出的范例对某些需要解释的项目予以举例说明（以[×××]表示）。这些举例并不能涵盖所有情况，也不能取代相关准则中的规定。

(1) 会计师事务所基于审计准则及在实务中的经验等，统一制定某些格式、索引及涵盖内容等方面相对固定的审计工作底稿模板、范例等，如核对表、审计计划及业务约定书范例等，某些重要的或不可删减的工作会在这些模板或范例等中予以特别标识；

(2) 在此基础上，注册会计师再根据各具体业务的特点加以必要的修改，制定适用于具体项目的审计工作底稿。

(三) 审计工作底稿通常不包括的内容

本准则第七条第三款规定，审计工作底稿通常不包括已被取代的审计工作底稿的草稿或财务报表的草稿、对不全面或初步思考的记录、存在印刷错误或其他错误而作废的文本，以及重复的文件记录等。由于这些草稿、错误的文本或重复的文件记录不直接构成审计结论和审计意见的支持性证据，因此，注册会计师通常无需保留这些记录。

二、审计工作底稿的归整

本准则第八条规定，对每项具体审计业务，注册会计师应当将审计工作底稿归整为审计档案。

在实务中，审计档案可以分为永久性档案和当期档案。这一分类主要是基于具体实务中对审计档案使用的时间而划分的。

(一) 永久性档案

永久性档案是指那些记录内容相对稳定，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的审计档案。例如，被审计单位的组织结构、批准证书、营业执照、章程、重要资产的所有权或使用权的证明文件等。若永久性档案中的某些内容已发生变化，注册会计师应对永久性档案及时更新。为保持资料的完整性以便满足日后查阅历史资料的需要，永久性档案中被替换

下的资料一般也需保留。例如，被审计单位因增加注册资本而变更了营业执照等法律文件，被替换的旧营业执照等文件可以汇总在一起，与其他目前有效的资料分开，作为单独部分归整在永久性档案中。

（二）当期档案

当期档案是指那些记录内容经常变化，主要供当期审计使用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。

本指南附录1131-1的“审计档案的组成范例”中涵盖了审计档案各组成部分的范例，供参考。

第三章 审计工作底稿的格式、内容和范围

本准则第三章（第九条至第十七条），主要说明对审计工作底稿的格式、内容和范围的总体要求，并且对记录测试的特定项目或事项的识别特征、重大事项以及编制人员及复核人员提出了明确的要求。

第一节 总体要求

本准则第九条及第十条说明编制审计工作底稿的总体要求和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的因素。

一、总体要求

本准则第九条规定，注册会计师编制的审计工作底稿，应当

使得未曾接触该项审计工作的有经验的专业人士清楚了解：

（1）按照审计准则的规定实施的审计程序的性质、时间和范围；

（2）实施审计程序的结果和获取的审计证据；

（3）就重大事项得出的结论。

有经验的专业人士，是指对下列方面有合理了解的人士：

（1）审计过程；

（2）相关法律法规和审计准则的规定；

（3）被审计单位所处的经营环境；

（4）与被审计单位所处行业相关的会计和审计问题。

本条规定是注册会计师编制审计工作底稿的核心要求，注册会计师在确定审计工作底稿的格式、内容和范围时，应该按照本条规定，考虑如何恰当地编制审计工作底稿。

二、确定审计工作底稿的格式、内容和范围时应考虑的因素

本准则第十条规定，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下列因素。

1. 实施审计程序的性质。通常，不同的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。例如，注册会计师编制的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。

2. 已识别的重大错报风险。识别和评估的重大风险水平的不

同可能导致注册会计师执行的审计程序和获取的审计证据不尽相同。例如，如果注册会计师识别出应收账款余额存在较高的重大错报风险，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，因而对测试应收账款的记录会比针对测试其他应收款的记录的内容多且范围广。

3. 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。例如，运用非统计抽样的方法选取样本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、以前的审计经验及是否为关联方欠款等因素，考虑哪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的内容和范围的记录。

4. 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，有些审计证据的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。

5. 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不同。

6. 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，记录结论或结论的基础的必要性。在某些情况下，特别是在涉及复杂的事项时，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说明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。

7. 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，而采用人工方式重新计算时，则可能会针对样本进行测试，由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。

考虑以上因素有助于注册会计师确定审计工作底稿的格式、内容和范围是否恰当。注册会计师在考虑以上因素时需注意，根据不同情况确定审计工作底稿的格式、内容和范围均是为达到本准则第四条所述的编制审计工作底稿的目的，特别是提供证据的目的。例如，细节测试和实质性分析程序的审计工作底稿所记录的审计程序有所不同，但两类审计工作底稿都应当充分、适当地反映注册会计师执行的审计程序。

为帮助理解，本指南附录1131-2列举了进一步审计程序的工作底稿和相关支持性的工作底稿范例，供参考。另外，某些准则的指南中包含若干审计工作底稿的范例，注册会计师在实务中可以考虑采用这些范例的格式，具体格式在此不再赘述。

第二节 审计工作底稿的内容和范围

本准则第十一条至第十七条对审计工作底稿的内容和范围作出了进一步规定。

一、审计工作底稿的要素

通常，审计工作底稿包括下列全部或部分要素：

- (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) 审计结论；
- (6) 审计标识及其说明；
- (7) 索引号及编号；
- (8) 编制者姓名及编制日期；
- (9) 复核者姓名及复核日期；
- (10) 其他应说明事项。

下面分别对以上所述要素中的第(4)、(5)、(6)、(7)、(8)、(9)项进行说明。

二、审计过程记录

- (一) 记录特定项目或事项的识别特征

本准则第十一条规定，在记录实施审计程序的性质、时间和范围时，注册会计师应当记录测试的特定项目或事项的识别特征。记录特定项目或事项的识别特征可以实现多种目的。例如，便于对例外事项或不符事项进行检查，以及对测试的项目或事项进行复核。

本准则第十二条第一款规定，识别特征是指被测试的项目或事项表现出的征象或标志。第十二条第二款进一步指出，识别特征因审计程序的性质和所测试的项目或事项不同而不同。

对某一个具体项目或事项而言，其识别特征通常具有唯一性，这种特性可以使其他人员根据识别特征在总体中识别该项目或事项并重新执行该测试。为帮助理解，以下列举部分审计程序中所测试的样本的识别特征：

（1）本准则第十二条第一款指出，如对被审计单位生成的订购单进行细节测试时，注册会计师可以将订购单的日期或编号作为识别特征。需要注意的是，注册会计师也需要同时考虑被审计单位对订购单编号的方式（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）；

（2）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，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）；

（3）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，对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)；

(4) 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、被询问人的姓名及职位作为识别特征；

(5) 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。

(二) 重大事项

本准则第十三条规定，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：

(1) 引起特别风险的事项；

(2) 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；

(3) 导致注册会计师难以实施必要审计程序的情形；

(4) 导致出具非标准审计报告的事项。

同时本准则第十五条规定，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。

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。将这些分散在审计工作底稿中的有关重大事项的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工作的影响，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。因此本准则第十四条第一款规定，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，以有效地复核和检查审计工作底稿，并评价重大事项的影响。

本准则第十四条第二款进一步规定，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。有关重大事项概要工作底稿格式范例，参见本指南附录1131-3。

（三）记录针对重大事项如何处理矛盾或不一致的情况

本准则第十六条规定，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，因项目组成员对某事项的职业判断不同而向专业技术部门咨询），以及项目组成员和被咨询人员不同意见（例如，项目组与专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相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恰当地解决这些矛盾或不一致。

但是，本准则对如何解决这些矛盾或不一致的记录要求并不意味着注册会计师需要保留不正确的或被取代的资料。例如，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到满意的解决，则注册会计师无需保留这些错误的或不完整的信息。此外，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，则注册会计师也无需保留这些初步的判断意见。

（四）其他准则中的相关记录要求

注册会计师编制审计工作底稿，不仅要遵守本准则的规定，还要遵守其他准则中关于审计工作记录的相关规定。

三、审计结论

注册会计师恰当地记录审计结论非常重要，注册会计师需要根据所执行审计程序及获取的审计证据得出结论，并以此作为对财务报表形成审计意见的基础。在记录审计结论时需注意，在审计工作底稿中记录的审计程序和审计证据是否足以支持所得出并记录的审计结论。

四、审计标识及其说明

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。以下是注册会计师在审计工作底稿中列明标识并说明其含义的例子，供参考。在实务中，注册会计师也可以依据实际情况运用更多的审计标识。

∧：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

五、索引号及编号

通常，审计工作底稿需要注明索引号及顺序编号，相关审计工作底稿之间需要保持清晰的勾稽关系。在实务中，注册会计师可以按照所记录的审计工作的内容层次进行编号。例如，固定资产汇总表的编号为C1，按类别列示的固定资产明细表的编号为C1-1，以及列示单个固定资产原值及累计折旧的明细表编号，包括房屋建筑物（编号为C1-1-1）、机器设备（编号为C1-1-2）、运输工具（编号为C1-1-3）及其他设备（编号为C1-1-4）。相互引用时，需要在审计工作底稿中交叉注明索引号。

以下是不同审计工作底稿之间相互索引的例子，供参考。

例如，固定资产的原值、累计折旧及净值的总额应分别与固定资产明细表的数字互相勾稽。以下是从固定资产汇总表工作底稿（表1131-1）及固定资产明细表工作底稿（表1131-2）中节选的部分，以作相互索引的示范。

表1131-1 固定资产汇总表（工作底稿索引号： C1）（节选）

工作底稿索引号	固定资产	20×2年12月31日	20×1年12月31日
C1-1	原值	× × × G	× × ×
C1-1	累计折旧	× × × G	× × ×
	净值	<u>× × ×</u> T/B Λ	<u>× × ×</u> B Λ

表1131-2 固定资产明细表（工作底稿索引号：C1-1）（节选）

工作底稿索引号	固定资产	期初余额	本期增加	本期减少	期末余额
	原值				
C1-1-1	1. 房屋建筑物	× × ×		× × ×	× × × S
C1-1-2	2. 机器设备	× × ×	× × ×		× × × S
C1-1-3	3. 运输工具	× × ×			× × × S
C1-1-4	4. 其他设备	× × ×			× × × S
	小计	<u>× × ×</u> B Λ	<u>× × ×</u> Λ	<u>× × ×</u> Λ	<u>× × ×</u> <C1 Λ
	累计折旧				
C1-1-1	1. 房屋建筑物	× × ×			× × × S
C1-1-2	2. 机器设备	× × ×	× × ×		× × × S
C1-1-3	3. 运输工具	× × ×			× × × S
C1-1-4	4. 其他设备	× × ×			× × × S
	小计	<u>× × ×</u> B Λ	<u>× × ×</u> Λ	<u>× × ×</u> Λ	<u>× × ×</u> <C1 Λ
	净值	<u>× × ×</u> B Λ			<u>× × ×</u> C1 Λ

六、编制者姓名及编制日期和复核者姓名及复核日期

本准则第十七条规定，在记录实施审计程序的性质、时间和范围时，注册会计师应当记录：

- （1）审计工作的执行人员及完成该项审计工作的日期；
- （2）审计工作的复核人员及复核的日期和范围。

在需要项目质量控制复核的情况下，还需要注明项目质量控制复核人员及日期。

通常，需要在每一张审计工作底稿上注明执行审计工作的人员和复核人员、完成该项审计工作的日期以及完成复核的日期。

在实务中，如果若干页的审计工作底稿记录同一性质的具体审计程序或事项，并且编制在同一个索引号中，此时可以仅在审计工作底稿的第一页上记录审计工作的执行人员和复核人员并注明日期。例

如，应收账款函证核对表的索引号为 L3-1-1/21，相对应的确认函共有 20 份，每一份应收账款确认函索引号以 L3-1-2/21、L3-1-3/21……L3-1-21/21 表示，对于这种情况，就可以仅在应收账款函证核对表上记录审计工作的执行人员和复核人员并注明日期。

第四章 审计工作底稿的归档

本准则第四章（第十八条至第二十二条），主要规定了审计工作底稿的归档期限，明确了审计工作底稿的归档是事务性工作并对审计工作底稿在归档后的变动和审计工作底稿的保存期限提出了具体要求。

第一节 审计工作底稿的归档期限

本准则第十八条对审计工作底稿的归档期限作出了规定。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六十天内。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六十天内。

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。

第二节 审计工作底稿的归档是一项事务性的工作

在出具审计报告前，注册会计师应完成所有必要的审计程序，取得充分、适当的审计证据并得出适当的审计结论。由此，本准则第十九条指出，在审计报告日后将审计工作底稿归整为最终审计档案是一项事务性的工作，不涉及实施新的审计程序或得出新的结论。

在归档期间对审计工作底稿进行的事务性的变动主要包括：

- (1) 删除或废弃被取代的审计工作底稿；
- (2) 对审计工作底稿进行分类、整理和交叉索引；
- (3) 对审计档案归整工作的完成核对表签字认可；
- (4) 记录在审计报告日前获取的、与审计项目组相关成员进行讨论并取得一致意见的审计证据。

第三节 审计工作底稿归档后的变动

一、修改或增加审计工作底稿时的记录要求

本准则第二十条规定，在完成最终审计档案的归整工作后，如果发现有必要修改现有审计工作底稿或增加新的审计工作底稿，无论修改或增加的性质如何，注册会计师均应当记录下列事项：

- (1) 修改或增加审计工作底稿的时间和人员，以及复核的时间和人员；
- (2) 修改或增加审计工作底稿的具体理由；
- (3) 修改或增加审计工作底稿对审计结论产生的影响。

本准则所称的修改现有审计工作底稿主要是指在保持原审计

工作底稿中所记录的信息，即对原记录信息不予删除（包括涂改、覆盖等方式）的前提下，采用增加新信息的方式予以修改。例如，原审计工作底稿中列明存货余额为100万元，现改为120万元，注册会计师可以采用在原工作底稿中增加新的注释的方式予以修改。

一般情况下，在审计报告归档之后不需要对审计工作底稿进行修改或增加。注册会计师发现有必要修改现有审计工作底稿或增加新的审计工作底稿的情形主要有以下两种：

（1）注册会计师已实施了必要的审计程序，取得了充分、适当的审计证据并得出了恰当的审计结论，但审计工作底稿的记录不够充分；

（2）审计报告日后，发现例外情况要求注册会计师实施新的或追加审计程序，或导致注册会计师得出新的结论。有关详细内容，参见第五章。

二、不得在规定的保存期届满前删除或废弃审计工作底稿

本准则第二十一条规定，在完成最终审计档案的归整工作后，注册会计师不得在规定的保存期届满前删除或废弃审计工作底稿。

删除审计工作底稿主要是指删除整张原审计工作底稿，或以涂改、覆盖等方式删减原审计工作底稿中的全部或部分记录内容。

废弃审计工作底稿主要是指将原审计工作底稿从审计档案中抽取出来，使审计档案中不再包含原来的底稿。

第四节 审计工作底稿的保存期限

本准则第二十二规定，会计师事务所应当自审计报告日起，对审计工作底稿至少保存十年。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十年。

值得注意的是，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（有可能是十年以前），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，应视为当期取得并保存十年。如果这些资料在某一个审计期间被替换，被替换资料可以从被替换的年度起至少保存十年。

对审计工作底稿的保管、归档工作，注册会计师除遵守本准则的规定外，还应按照《会计师事务所质量控制准则第5101号——业务质量控制》的规定实施适当的控制程序。

第五章 审计报告日后对审计工作底稿的变动

本准则第五章（第二十三条），主要说明在审计报告日后发现例外情况时，对变动审计工作底稿的具体要求。

本准则第二十三条规定，在审计报告日后，如果发现例外情况要求注册会计师实施新的或追加的审计程序，或导致注册会计师得出新的结论，注册会计师应当记录：

- （1）遇到的例外情况；

(2) 实施的新的或追加的审计程序，获取的审计证据以及得出的结论；

(3) 对审计工作底稿作出变动及其复核的时间和人员。

例外情况主要是指审计报告日后发现与已审计财务信息相关，且在审计报告日已经存在的事实，该事实如果被注册会计师在审计报告日前获知，可能影响审计报告。例如，注册会计师在审计报告日后才获知法院在审计报告日前已对被审计单位的诉讼、索赔事项作出最终判决结果。

例外情况一般在财务报表报出日后被发现，注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第1332号——期后事项》第四章“财务报表报出后发现的事实”的规定，对例外事项实施新的或追加的审计程序。

另外，发现例外情况对审计工作底稿作出的变动的需要可能会发生在归整工作结束前。在这种情况下，无论是否出具新的审计报告，原审计工作底稿中的内容均构成了原审计报告的支持性证据。因此，注册会计师如果针对例外情况对审计工作底稿作出变动（即使在归档工作完成前），应当按照本准则第二十条及第二十一条的规定执行。此外，如果注册会计师在归档期间对其他审计工作底稿作出变动，且变动是属于事务性的，则可以遵循本准则第十九条的规定执行。

附录 1131-1：审计档案的组成范例

一、永久性档案清单

(一) 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
- 审计业务约定书原件
- 各期审计档案清单
[如对各期财务报表审计业务，记录共有几本审计档案、存放地点等]
- 其他

(二) 被审计单位背景资料

- 组织结构
- 各投资方简介
- 管理层和财务人员（名单、职责）
- 董事会成员清单
- 历史发展资料
- 业务介绍
- 关联方资料
- 会计手册
- 员工福利政策
- 其他

(三) 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
- 历次董事会会议纪要
- 影响财务报表的重要合同、协议等文件的复印件
[如所得税减免批准证明、银行借款合同和担保协议等]
- 有关土地、建筑物、厂房和设备等资产文件的复印

件

[如资产评估报告、土地使用权证、房产证等]

- 分支机构的资料
- 所投资企业的资料
- 其他

二、当期档案清单

(一) 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
- 与治理层的沟通和报告
- 与管理层的沟通和报告
- 管理建议书
- 其他

(二) 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
- 重大事项概要
- 错报汇总
- 被审计单位财务报表和试算平衡表
- 有关列报的工作底稿

[如现金流量表、关联方和关联交易的披露等]

- 财务报表所属期间的董事会会议纪要
- 总结会会议纪要
- 其他

(三) 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
- 对外部专家的评价
- 对服务机构的评价
- 被审计单位提交资料清单
- 主审注册会计师的指示
- 前期审计报告和经审计的财务报表
- 预备会会议纪要
- 其他

(四) 特定项目审计程序表

- 舞弊
- 持续经营
- 对法律法规的考虑
- 关联方
- 其他

(五) 进一步审计程序工作底稿 (可以按会计科目、某类交易或列报划分)

- 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)

(六) 合并财务报表的工作底稿 (如适用)

(七) 其他

附录 1131-2：进一步审计程序工作底稿格式范例

为演示注册会计师在风险导向审计模式下如何编制审计工作底稿，本附录以对被审计单位的销售交易为例，给出进一步审计程序表及其他相关审计工作底稿的格式范例（包括控制测试、实质性分析程序和细节测试的审计工作底稿）。

本范例仅以工业企业的销售交易为例，并且只包含该交易类别中被审计单位的部分重要控制活动及注册会计师拟实施的部分审计程序（以[×××]表示）。注册会计师执行财务报表审计业务，应当按照审计准则的相关要求，根据被审计单位的具体情况执行审计工作并作相应的记录。

本范例列示的审计工作底稿的格式并不是唯一的。在实务中，针对不同项目，所执行审计程序的性质及结果等均不相同，因此注册会计师应当根据具体情况在以下范例的基础上加以调整。关键在于是否符合有关准则对编制工作底稿目的和记录的要求，而不应拘泥于格式是否与本范例相符。

一、背景资料

被审计单位：A 公司，主营业务是生产及销售供暖设备，其客户主要是房地产开发商及一般的企业用户。该公司所在行业发展状况较稳定。根据董事会制定的公司近三年发展计划，该公司本年要实现 2% 的市场份额增长和 10% 的收入及净利润增长。A 公司坏账准备是根据账龄分析法下的个别认定法计提。

在实施进一步审计程序之前，注册会计师已在具体审计计划中，对了解被审计单位的情况和评估财务报表层次及认定层次的重大错

报风险进行了记录。假定注册会计师识别的有关销售交易类别的重大错报风险如下：

风险的性质	识别的重大错报风险		重大错报风险水平
	相关账户及列报	相关认定	
<p>为实现董事会制定的目标,A公司通过发展新客户等方法扩大其销售。财务报表显示收入增长预测已实现,但同时应收账款余额大幅增加。管理层可能会为了满足董事会的预期而虚增收入。</p> <p>同时,管理层为扩大销售而可能草率地接受了一些新客户,由于对新客户的资信状况缺乏深入了解,应收账款的可回收性可能存在问题,坏账准备可能被低估。</p>	收入	发生、截止和准确性	高
	应收账款	存在、计价和分摊	高
	坏账准备	坏账准备的计价和分摊	高
	管理费用——坏账	管理费用——坏账的准确性	高

二、进一步审计程序工作底稿

[本部分包括进一步审计程序表(L1)^①、应收账款明细表(L1-1)、控制测试工作底稿格式范例(L2-1)、细节测试工作底稿格式范例——应收账款函证(L3-1)、应收账款函证核对表(L3-1-1)及实质性分析程序工作底稿格式范例(L3-4)]

^① 本附录所用审计工作底稿索引号仅为示例之目的,会计师事务所可以根据具体情况统一制定适合本所情况的审计工作底稿索引号。

进一步审计程序表

交易类别：[销售]

被审计单位名称	财务报表期间	工作底稿索引号
[A公司]	[截至20×1年12月31日止]	[L1]

编制人及复核人员签字：

编制人：[AA]	日期：[20×2年2月6日]
复核人[如项目经理/项目负责人]：[BB]	日期：[20×2年2月25日]
项目质量控制复核人（如适用）：[CC]	日期：[20×2年3月12日]

本工作底稿的目的是记录针对某一审计目标执行的审计程序及得出的审计结论。重要账户和列报、审计目标及计划的审计程序已经在审计计划阶段予以确定。

本表主要包括以下部分：

- 重要账户和列报；
- 审计目标与结论；
- 审计程序（针对某一审计目标采用综合性方案）；
- 审计程序（针对某一审计目标采用实质性方案）。

1.重要账户和列报

在下表中记录具体审计计划列出的重要账户和相关列报。

项目	本期 金额单位：人民币元			前期 金额单位：人民币元			工作底稿索引号
	调整前	审计调整	调整后	调整前	审计调整	调整后	
资产负债表							
[应收账款]	[×××]	[600 000]	[×××]	[×××]		[×××]	[L1-1]
[坏账准备]	[×××]		[×××]	[×××]		[×××]	[L1-2] (略)
利润表							
[收入]	[×××]	[600 000]	[×××]	[×××]		[×××]	[L1-3] (略)
[管理费用——坏账]	[×××]		[×××]	[×××]		[×××]	[L1-4] (略)

列报要求：[应收账款、坏账准备、收入及管理费用——坏账按照适用的会计准则及相关会计制度或其他披露要求（如上市公司的特别披露要求）披露]

2. 审计目标与结论

对于具体审计计划中列示的针对重要账户或列报制定的每一个审计目标，项目组需要记录：

- 审计目标
- 重要账户或列报及其相关认定
- 是否涉及舞弊风险
- 采取的总体方案（包括采用实质性分析程序及细节测试）
- 在执行审计工作后得出的审计结论（包括审计目标是否实现和识别的控制缺陷/错报）

审计目标	重要账户 或列报	完 整 性	存 在 / 发 生	准 确 性	截 止	计 价 / 分 摊	权 利 / 义 务	分 类 / 可 理 解 性	涉 及 舞 弊 风 险	总 体 方 案 综 合 性 方 案 / 实 质 性 方 案	控 制 测 试	实 质 性 分 析 程 序	细 节 测 试	审 计 目 标 是 否 实 现	控 制 缺 陷 / 错 报 (如 有)
[审计目标编号 1（注释1）： 收入的发生、完 整性、截止及准 确性，应收账款 的存在、完整性 及计价和分摊]	[收入]	[是]	[是]	[是]	[是]				[是]	[综合性 方案]	[是]	[是]	[是]	[是]	[收入截止 性错误：多 记收入和 应收账款 人民币 600 000 元]
	[应收账款]	[是]	[是]			[是]									

审计目标	重要账户 或列报	完 整 性	存 在 / 发 生	准 确 性	截 止	计 价 / 分 摊	权 利 / 义 务	分 类 / 可 理 解 性	涉 及 舞 弊 风 险	总体方案 综合性方案/ 实质性方案	控 制 测 试	实 质 性 分 析 程 序	细 节 测 试	审 计 目 标 是 否 实 现	控制缺陷 / 错报(如有)
[审计目标编号 2: 坏账准备的 计价和分摊, 管 理费用——坏 账的准确性]	[坏账准备]					[是]			[是]	[实质性 方案]	[否]	[是]	[是]	[是]	[无]
	[管理费用 ——坏账]			[是]											
[审计目标编号 3 (注释2) : 应收账款、坏账 准备、收入及管 理费用——坏 账按照适用的 会计准则及相 关会计制度, 或 其他披露要求 (如上市公司的 特别披露要 求) 披露] (具体略)	[应收账款、 坏账准备、 收入及管 理费用— —坏账]	[是]	[是]	[是]		[是]		[是]	[是]	[实质性 方案]	[否]	[否]	[是]	[是]	[无]
[……]															

[注释 1: 以上表格中记录的审计目标是具体审计计划中列示的审计目标。

在审计目标下, 重要账户所涉及的认定包括两部分:

- (1) 与认定层次重大错报风险相联系的认定;
- (2) 其他认定, 即注册会计师认为有必要执行审计程序, 以确定这些认定不存在重大错报。]

[注释 2: 在实务中, 注册会计师也可以利用“列报(包括披露)核对表”来完成对报表总体及各账户列报的审计目标, 在各个“进一步审计程序”中, 有关“列报”目标可以与之索引。或者, 注册会计师也可以将所有列报汇总为一个审计目标, 并利用“列报(包括披露)核对表”集中实施审计程序。如果会计师事务所按照有关规定统一制定“财务报表列报(包括披露)核对表”等, 则可以提高各个项目组的审计效率及控制项目审计质量。]

3. 审计程序 (针对某一审计目标采用综合性方案)

项目组需要针对上述第 2 部分列示的每一个审计目标记录执行的审计程序。

3.1 审计目标: [审计目标编号 1: 收入的发生、完整性、截止及准确性, 应收账款的存在、完整性及计价和分摊]

重大错报风险评估结果	得出评估结果的理由[可索引至具体审计计划]
[高]	[为实现董事会制定的目标, A公司通过发展新客户等方法扩大其销售。财务报表显示收入增长预测已实现, 但同时应收账款余额大幅增加。管理层可能会为了满足董事会的预期而虚增收入。]

3.2 控制测试

对于某一审计目标的控制测试，项目组需要记录（可以采用“控制矩阵”的方式）：

- 相关控制，并将控制与重要账户或列报、认定相联系；
- 相关控制是否可以防止或发现舞弊；
- 控制设计是否合理并得以执行；
- 基于对控制的测试，评价并记录控制的运行的有效性及索引至有关审计工作底稿。

控制	防止或发现舞弊的控制	重要账户或列报	完整性	存在 / 发生	准确性	截止	计价 / 分摊	权利 / 义务	分类 / 可理解性	测试控制的设计		评价控制的运行			
										执行审计程序的结果	工作底稿索引号	审计程序的性质和范围	控制测试的结果	执行人及日期	工作底稿索引号
[销售合同经过管理层的适当批准]	[是]	[收入] [应收账款]		[是] [是]						[设计合理并得以执行]	[C1-1] (略)	[抽取 20 份销售合同，检查是否经过管理层的适当批准]	[有效]	[DD] [20×2 年 ×月×日]	[L2-1]
[登记入账的销售业务有经批准的销售单、发运单支持]	[是]	[收入] [应收账款]		[是] [是]	[是]		[是]			[设计合理并得以执行]	[C1-1] (略)	[抽取 20 笔已确认的销售交易，检查是否有经批准的销售单和发运单支持，并将入账金额与其相核对]	[有效]	[DD] [20×2 年 ×月×日]	[L2-2] (略)

控制	防止或发现舞弊的控制	重要账户或列报	完整性	存在/发生	准确性	截止	计价/分摊	权利/义务	分类/可理解性	测试控制的设计		评价控制的运行			
										执行审计程序的结果	工作底稿索引号	审计程序的性质和范围	控制测试的结果	执行人及日期	工作底稿索引号
[出库单、发运单和销售发票均事先编号，并且会计人员每月检查已开出的发运单及销售发票是否均已入账，并计在恰当的期间]	[是]	[收入] [应收账款]	[是] [是]			[是]				[设计合理并得以执行]	[E1-1] (略)	[检查出库单、发运单和销售发票的开单系统 由于涉及计算机系统，此项测试由专家进行] [抽取2个月的内部核查发运单及销售发票的记录]	[有效] [有效]	[EE] [20×2年×月×日] [DD] [20×2年×月×日]	[E1-2] (略) [L2-3] (略)
[每季度向每一客户寄送对账单并对客户的回函进行跟进]	[是]	[收入] [应收账款]		[是] [是]	[是]		[是]			[设计合理并得以执行]	[C1-1] (略)	[抽取20张向客户发送的对账单，检查客户的回函档案，并与账户余额相核对]	[有效]	[DD] [20×2年×月×日]	[L2-4] (略)

3.3 实质性程序

针对重要账户或列报，项目组需要记录执行的实质性程序，包括：

- 实质性分析程序和细节测试；
- 对有关重要账户或列报的认定，并索引至有关审计工作底稿。

审计程序的性质和范围	重要账户或列报	完整性	存在 / 发生	准确性	截止	计价 / 分摊	权利 / 义务	分类 / 可理解性	执行人及日期	工作底稿索引号
实质性分析程序										
[.....]										
细节测试										
[选取单项应收账款余额超过人民币 50 万元的项目进行函证]	[应收账款]		[是]			[是]			[DD] [20×2 年×月 ×日]	[L3-1]
[抽取 20×1 年 12 月最后 5 张发运单和 20×2 年 1 月前 5 张发运单，检查收入的截止认定是否正确，是否存在计入不正确期间的情况]	[收入]				[是]				[DD] [20×2 年× 月× 日]	[L3-2] (略)

审计程序的性质 和范围	重要账户 或列报	完整 性	存在 / 发生	准确 性	截止	计价 / 分摊	权利 / 义务	分类 / 可理 解性	执行 人及 日期	工作底 稿索引 号
[对期后所有的销售退回交易，检查退回原因是否正常、手续是否符合规定]	[收入] [应收账款]		[是] [是]						[DD] [20×2 年× 月× 日]	[L3-3] (略)
[.....]										
[对以前重大错报风险评估结果的修正和原因，以及对拟实施的进一步审计程序的重大更改（如适用），同时记录于“重大事项概要”]										

4. 审计程序（针对某一审计目标采用实质性方案）

针对上述第2部分列示的每一个审计目标，项目组需要记录执行的审计程序。

4.1 审计目标：[审计目标编号2：坏账准备的计价和分摊，管理费用——坏账的准确性]

重大错报风险评估结果	得出评估结果的理由[可索引至具体审计计划]
[高]	[为实现董事会制定的目标，A公司通过发展新客户等方法扩大其销售。财务报表显示收入增长预测已实现，但同时应收账款余额大幅增加。 管理层为扩大销售而可能草率地接受了一些新客户，由于对新客户的资信状况缺乏深入了解，应收账款的可回收性可能存在问题，坏账准备可能被低估。]

4.2 审计程序

针对重要账户或列报，项目组需要记录执行的实质性程序，包括：

- 实质性分析程序和细节测试；
- 对有关重要账户或列报的认定，并索引至有关审计工作底稿。

审计程序的性质和范围	重要账户或列报	完整性	存在/发生	准确性	截止	计价/分摊	权利/义务	分类/可理解性	执行人及日期	工作底稿索引号
实质性分析程序										
[将本年应收账款周转天数与预期值相比较,分析差异原因]	[坏账准备] [管理费用——坏账]			[是]		[是]			[DD] [20×2年×月×日]	[L3-4]
[……]										
细节测试										
[取得账龄分析表,检查账龄计算是否正确 (由于涉及计算机系统,此项测试由专家进行)]	[坏账准备] [管理费用——坏账]			[是]		[是]			[EE] [20×2年×月×日]	[E1-2] (略)

审计程序的性质 和范围	重要账户 或列报	完 整 性	存 在 / 发 生	准 确 性	截 止	计 价 / 分 摊	权 利 / 义 务	分 类 / 可 理 解 性	执 行 人 及 日 期	工 作 底 稿 索 引 号
[检查本年计提的坏账费用、确认的坏账损失和已作坏账损失后又收回的账款的原因是否合理、是否已获得管理层的批准]	[坏账准备] [管理费用——坏账]			[是]		[是]			[DD] [20×2 年×月 ×日]	[L3-5] (略)
[对已有迹象表明回收困难的单项应收客户款，询问管理层计提依据，并检查其合理性]	[坏账准备] [管理费用——坏账]			[是]		[是]			[DD] [20×2 年×月 ×日]	[L3-6] (略)
[.....]										
[对以前重大错报风险评估结果的修正和原因，以及对拟实施的进一步审计程序的重大更改（如适用），同时记录于“重大事项概要”]										

应收账款明细表

被审计单位名称	财务报表期间	工作底稿索引号
[A公司]	[截至20×1年12月31日止]	[L1-1]

编制人及复核人员签字：

编制人：[DD]	日期：[20×2年2月8日]
复核人[如项目经理/项目负责人]：[BB]	日期：[20×2年2月25日]
项目质量控制复核人（如适用）：[CC]	日期：[20×2年3月12日]

项目	本期 金额单位：人民币元			前期 金额单位：人民币元		
	调整前	审计调整	调整后	调整前	审计调整	调整后
工作底稿索引号		[L3-2](略)				
应收账款						
[客户 A]	[×××]	[6 000 000]	[×××]	[×××]		[×××]
[客户 B]	[×××]		[×××]	[×××]		[×××]
.....						
合计	[×××]	[×××]	[×××]	[×××]		[×××]

[相关注释：（略）]

控制测试工作底稿格式范例

被审计单位名称	财务报表期间	工作底稿索引号
[A公司]	[截至20×1年12月31日止]	[L2-1]

编制人及复核人员签字：

编制人：[DD]	日期：[20×2年2月7日]
复核人[如项目经理/项目负责人]：[BB]	日期：[20×2年2月25日]
项目质量控制复核人（如适用）：[CC]	日期：[20×2年3月12日]

本工作底稿的目的是记录针对某项控制的控制测试的过程及结果。其内容主要包括以下部分：

- 测试目标；
- 针对的相关控制；
- 样本选取方法和审计程序；
- 测试结果及结论。

1. 测试目标

控制测试的目标	进一步审计程序 表索引号
[在本期间内该项控制的运行是有效的]	[L1 第3.2部分]

2. 针对的相关控制

所测试的控制：销售合同经过管理层的适当批准。

3. 样本选取方法和审计程序

重大错报风险评估结果	[高]
------------	-----

续表

3.1 确定测试项目的选取方法和审计程序	工作底稿索引号 (如有)
[采用审计抽样 检查销售合同是否经过批准, 签订人是否经过适当的授权, 即在权限列表之内。对于超出一定金额的销售合同, 是否经由上一级授权人员批准。]	[见以下3.5部分]

3.2 界定总体及抽样单元

[总体: 20×1年签订的所有销售合同 抽样单元: 一份销售合同]

3.3 审计抽样的考虑 (如采用审计抽样的方法)

样本设计、样本规模和样本选取方法	工作底稿索引号
[样本规模: 20份销售合同 预计误差率: 0]	L2-1-1 (略)
选取样本方法 [随意选样]	L2-1-2 (略)

3.4 界定误差构成条件

[销售合同没有经过管理层的适当批准]

3.5 实施审计程序 [如果内容较多, 也可以单独作为一张工作底稿, 并与上述 3.1 部分索引]

[检查销售合同是否经过批准，签订人员是否经过适当的授权，即在权限列表之内。对于超出一定金额的销售合同，是否经由上一级授权人员批准。

序号	签订日期	销售合同号	销售合同经适当批准
1	20×1年×月×日	11119005	是
2	20×1年×月×日	11119125	是
3	20×1年×月×日	11119223	是
.....]			

4.测试结果及结论

测试结果

[没有发现销售合同未经管理层适当批准的情况]

结论

[在本期间内该项控制的运行是有效的]

细节测试工作底稿格式范例

——应收账款函证

被审计单位名称	财务报表期间	工作底稿索引号
[A公司]	[截至20×1年12月31日止]	[L3-1]

编制人及复核人员签字：

编制人：[DD]	日期：[20×2年2月8日]
复核人[如项目经理/项目负责人]：[BB]	日期：[20×2年2月25日]
项目质量控制复核人（如适用）：[CC]	日期：[20×2年3月12日]

本工作底稿的目的是记录针对应收账款函证的过程及结果。其内容主要包括以下部分：

- 测试目标；
- 样本选取方法和审计程序；
- 测试结果及结论。

1.测试目标

细节测试的目标	进一步审计程序 表索引号
[应收账款的存在及计价和分摊]	[L1 第3.3部分]

2.样本选取方法和审计程序

重大错报风险评估结果	[高]
------------	-----

2.1 确定测试项目的选取方法和审计程序(包括跟进及替代性程序)	工作底稿索引号 (如有)
<p>[选取特定项目,选取单项应收客户款余额超过人民币50万元的项目进行函证:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 对于收到的回函,检查对方确认的金额是否与账面金额一致,如果有不符事项,分析产生不符事项的原因、考虑该事项是否构成错报及对财务报表的影响; • 如果未得到对方的回函,实施替代审计程序,例如,检查期后收回款项的资料或组成该应收款余额的支持性资料,如销售合同,客户确认的发运单等 • ……] 	[L3-1-1]

2.2 界定总体及抽样单元

[总体:截至20×1年12月31日的应收账款

抽样单元:单项应收客户款余额超过人民币50万元的项目]

2.3 审计抽样的考虑(如采用审计抽样的方法)

样本设计、样本规模和样本选取方法	工作底稿索引号
<p>[样本规模:]</p> <p>[预计误差额:]</p> <p>[包括评估总体的预计误差额、确定是否分层</p>	[不适用]

等，以及确定样本规模]	
样本选取方法 [基本方法包括使用随机数表或计算机辅助审计技术选样、系统选样和随意选样]	[不适用]
总体误差额的计算	[不适用]

2.4 界定误差构成条件

[不符事项的金额高于或低于账户余额人民币5万元，并且被审计单位不能合理解释其差异并提供相应依据]
--

3.测试结果及结论

测试结果

[没有发现误差]

对误差的分析[只适用于细节测试]

	金额单位
A —— 已识别的误差	
B —— 推断出的总体误差（扣除已识别的误差）	
(A + B)	

结论

[基于以上获取的审计证据，在应收账款的存在及计价和分摊方面，没有重大错报。]
--

应收账款函证核对表

被审计单位名称	财务报表期间	工作底稿索引号
[A公司]	[截至20×1年12月31日止]	[L3-1-1]

编制人及复核人员签字：

编制人：[DD]	日期：[20×2年2月8日]
复核人[如项目经理/项目负责人]：[BB]	日期：[20×2年2月25日]
项目质量控制复核人（如适用）：[CC]	日期：[20×2年3月12日]

本工作底稿的目的是记录应收账款函证及回函情况、对回函差异的跟进及实施的替代审计程序。其内容主要包括以下部分：

- 应收账款函证情况列表
- 对不符事项执行的审计程序
- 对未收到回函的应收账款实施的替代审计程序

1. 应收账款函证情况列表

客户名称 \ 项目	工作底稿索引号		账面金额	回函确认金额	差异	替代程序
[客户A]	[L3-1-1a] (略)	C\	[1 700 000]	[1 500 000]	[200 000]	[不适用]
[客户B]	[L3-1-1b] (略)	C	[2 000 000]			[√]
.....						

C\：已收回询证函

C：已发询证函

√：已实施相关替代审计程序

2. 对不符事项执行的审计程序

[差异的出现是因为被审计单位与客户A在确认应收(应付)账款上的时间性差异。被审计单位是在客户前来提货当天确认收入及应收账款,而客户A的财务部门是在收到货物后才会确认相关的负债。已检查相关的销售合同、经客户A签字确认的发运单,没有发现异常情况。

日期	金额	凭证号	检查销售 合同	检查 发运单
20×1年×月×日	500 000	345	✓	✓
20×1年×月×日	200 000	351	✓	✓
20×1年×月×日	1 000 000	678	✓	✓
小计	1 700 000]

3. 对未收到回函的应收账款实施的替代审计程序

[检查了期后收回款项的银行进账单,没有发现异常情况

日期	金额	凭证号	检查银行进账单
20×2年×月×日	500 000	56	✓
20×2年×月×日	1 500 000	105	✓
小计	2 000 000]

实质性分析程序工作底稿格式范例

被审计单位名称	财务报表期间	工作底稿索引号
[A公司]	[截至20×1年12月31日止]	[L3-4]

编制人及复核人员签字：

编制人：[DD]	日期：[20×2年2月9日]
复核人[如项目经理/项目负责人]：[BB]	日期：[20×2年2月25日]
项目质量控制复核人（如适用）：[CC]	日期：[20×2年3月12日]

本工作底稿的目的是记录实质性分析程序的过程及结果。其内容主要包括以下部分：

- 实质性分析程序的目标；
- 分析程序；
- 对偏离预期数据的重大波动或关系实施的审计程序；
- 结论。

1. 实质性分析程序的目标

实质性分析程序的目标	进一步审计程序 索引号
[审计目标编号2: 坏账准备的计价和分摊, 管理费用——坏账的准确性]	[L1第4.2部分]

重大错报风险评估结果	[高]
------------	-----

2. 分析程序

预期

[该公司前两年的应收账款周转天数分别是 70 天和 72 天。通过询问销售部门负责人, 获知本期提供给客户的信用条件没有变化, 均为 60 天。因此, 预期本期的应收账款周转天数为 72 天。]

可接受的差异额

[基于重要性水平和计划的保证水平, 确定可接受的差异额为: 应收账款周转天数与预期值相差 5 天。]

项目	本期	预期值	差异	可接受的差异额
[应收账款周转天数]	[80天]	[72天]	[8天]	[5天]

3. 对偏离预期数据的重大波动或关系实施的审计程序

发现的偏离预期数据的重大波动或关系及实施的审计程序

[应收账款周转天数的重大波动主要原因是 A 公司为扩大销售吸引了一批新的客户，部分新客户的应收账款账龄超过了 A 公司提供的还款期。管理层已对这些客户的资信状况进行了跟进了解，这些新客户多为房地产企业，资金周转周期较长。通过检查这些新客户资信状况资料，没有发现重大的支付能力异常情况。]

4. 结论

[基于以上的分析程序，应收账款的实际周转情况与预期数据之间没有重大异常情况。]

2. 实施审计程序的结果

2.1 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

对以前重大错报风险评估结果的修正及原因	
对修正后的重大错报风险评估结果的应对措施	

对进一步审计程序的总体方案的重大更改	
对拟实施的进一步审计程序的重大更改	
审计目标	

2.2 财务报表中未更正的错报

--

3. 导致难以实施必要审计程序的情形

审计目标	
导致难以实施的情形及其解决方法	

4. 可能导致出具非标准审计报告的事项

事项及解决方法

附录 1131-4：问题备忘录格式范例

问题备忘录

[存货监盘]

被审计单位名称

财务报表期间

工作底稿索引号

编制人及复核人员签字：

编制人：	日期：
复核人[如项目经理/项目负责人]：	日期：
项目质量控制复核人（如适用）：	日期：

1. 审计目标[存货的存在]

重大错报风险评估结果	得出评估结果的理由[可索引至具体审计计划]

2. 事项及解决

	工作底稿索引号
[被审计单位在存货盘点中进行的控制活动,例如盘点指引、盘点表的填报和汇总、对盘点差异的处理等； 注册会计师实施的监盘程序,例如监盘计划、具体的监盘程序、对特殊情况的处理等。]	

3. 结论

[结果及对审计报告的影响]
