



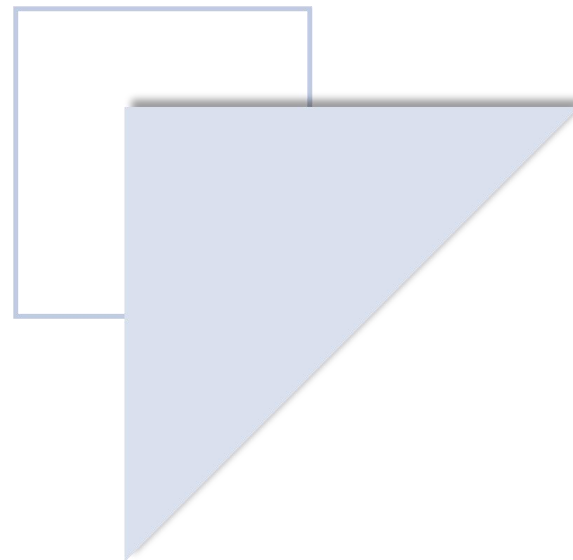
财务报表审计 工作底稿 编制要点分析

中喜会计师事务所（特殊普通合伙）广东分所

刘嘉欢

目录

- 1 什么是审计工作底稿
- 2 审计工作底稿重要性
- 3 审计工作底稿分类
- 4 审计工作底稿的时间逻辑
- 5 审计工作底稿的流程逻辑
- 6 审计工作底稿的编制逻辑





底稿的困惑

- 审计软件过于依赖

有没有考虑过审计软件的设计逻辑？

- 成本效益及时间的考虑

有没有思考二八原则？能分清楚哪些底稿属于20%的部分？

- 风险导向审计只是形式主义

提供一种审计思维？



什么是审计工作底稿

《审计准则1131号-审计工作底稿》第五条： 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。

定义理解：

底稿时间顺序

底稿的分类标准



审计工作底稿重要性

《审计准则1131号-审计工作底稿》第三条、第四条

反映审计过程，报告出具基础；

便于内部执业质量控制和外部执业质量检查；

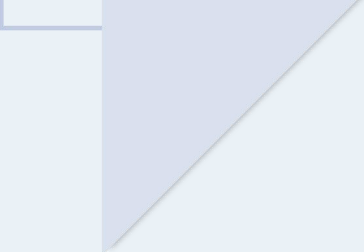
记录审计工作中的重大事项，便于后续跟进和以后年度审计借鉴；

反映审计人员的能力



审计工作底稿分类

- 初步业务活动工作底稿
- 风险评估工作底稿
- 进一步审计程序工作底稿：控制测试+实质性程序
- 其他项目工作底稿
- 业务完成阶段工作底稿



审计工作底稿的时间逻辑



审计工作底稿的时间逻辑的常见问题

- 业务承接/保持评价表填列日期晚于业务约定书签订日期
- 风险评估程序的编制时间晚于实质性工作底稿的编制时间
- 总体审计策略和具体审计计划的编制时间晚于实质性工作底稿的编制时间



审计工作底稿时间逻辑错误的原因？

- 审计流程顺序颠倒
- 初步业务活动和风险评估程序后补
- 不是很清楚风险导向审计的审计流程



审计工作底稿的时间逻辑



- 初步业务活动
- 业务承接保持评价表：管理层诚信、资源、能力
- 签订业务约定书
- 独立性声明（签订业务约定书后即签署）
- 了解被审计单位环境（整体、内控、未审报表分析）
- 风险评估汇总表（关注风险点-综合性方案或实质性程序）
- 总体审计策略+具体审计计划
- 控制测试+实质性程序
- 其他项目（关联方认定）
- 错报汇总表+试算平衡表及调整分录
- 审定财务报表分析
- 与治理层沟通并交换意见
- 审计总结
- 三级复核
- 管理层声明
- 审计报告

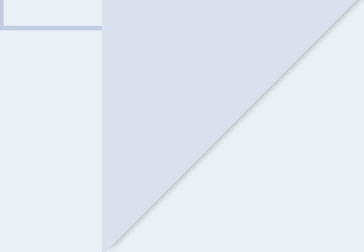
审计工作底稿的时间逻辑

时间逻辑广泛应用

内控测试

细节测试

截至性测试



审计工作底稿的流程逻辑



风险导向审计底稿编制现状及产生原因

风险导向审计底稿编制现状：

- 依赖审计模板，填列内容较为简单或流于形式
- 风险导向审计程序前后逻辑矛盾

现状产生原因：

- 风险导向理念的务实选择：不像实质性程序目标明确、可操作性强，风险评估由于审计准则规定的程序和所需了解的方面与最终风险结论往往缺少具体的直接关联，如何执行风险评估程序从而能够得出有实际意义的重大错报风险结论在实务操作中往往也相对困难。
- 审计资源的有限性：审计项目普遍面临人员少、时间紧的困境，会计师的主要精力还是需要花在执行实质性程序和编制修改财务报告等有直接工作成果产出的领域，难以在前期风险评估程序上投入很多时间。
- 缺少系统训练而导致的能力欠缺

中小事务所是否需要执行风险评估程序？

- 《中国注册会计师审计准则第1211号——通过了解被审计单位及其环境识别和评估重大错报风险》应用指南：第153条 注册会计师需要运用职业判断，确定对本准则第三十五条规定的事项进行记录的方式。例如，在小型被审计单位的审计中，这些事项的工作底稿可能包含在总体审计策略和具体审计计划的工作底稿中。类似地，风险评估的结果可以单独予以记录，也可作为注册会计师对进一步审计程序记录的一部分。审计工作底稿的形式和范围受被审计单位性质、规模、复杂程度、内部控制、被审计单位信息的可获得性，以及审计过程中使用的审计方法和技术的影响。

中小事务所是否需要执行风险评估程序？

- 《中国注册会计师审计准则第1211号——通过了解被审计单位及其环境识别和评估重大错报风险》第三十五条 注册会计师应当就下列事项形成审计工作底稿：
 - （一）根据本准则第十三条的规定，项目组进行的讨论以及得出的重要结论；
 - （二）根据本准则第十四条的规定**对被审计单位及其环境各个方面的了解要点**、根据本准则第十七条至第二十七条的规定**对内部控制各项要素的了解要点**，**获取上述了解的信息来源**，以及**实施的风险评估程序**；
 - （三）根据本准则第二十八条的规定，在财务报表层次和认定层次识别和评估的重大错报风险；
 - （四）根据本准则第三十条至第三十三条的规定，识别出的风险和了解的相关控制。



小型被审计单位特点

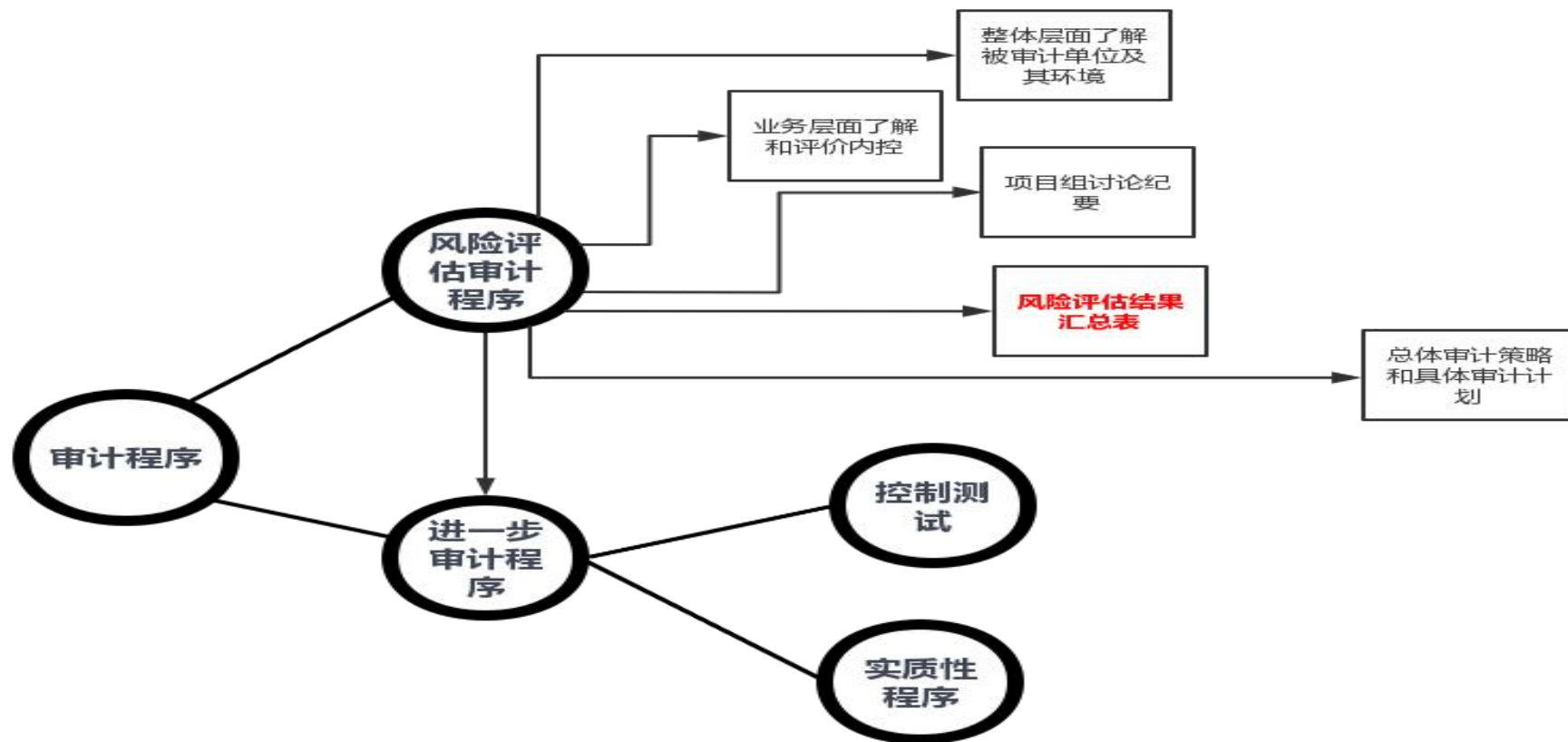
- 1、缺乏以文件形式存在的财务基础资料及数据信息；
- 2、内部控制流程采用非正式和简单的管控方式，且管控的颗粒度较大；
- 3、员工通常较少，限制了职责分离的程度；
- 4、小型被审计单位的治理层通常不包括独立的或外部的成员，治理层的职能通常直接由业主兼经理承担。



小型被审计单位如何实施风险评估程序

- 1、以**询问和观察**的方法来获取信息来源；
- 2、管理层或业主兼经理的**态度、认识和措施**对注册会计师了解小型被审计单位的控制环境非常重要；
- 3、相比与大型被审计单位，更应该关注小型**被审计单位凌驾于控制之上的风险**，因小型被审计单位i的业主兼经理可以实施更有效的监督，这种监督可以弥补职责分离有限的局限性，可能抵消由于缺乏职责分离导致的特定风险。

审计程序主要流程及关系



审计工作底稿的流程逻辑

- 风险评估汇总表：承上启下，连接风险评估和进一步审计程序。

风险评估结果汇总表																
被审计单位：		编制：		日期：		索引号：-002										
报表截止日：		复核：		日期：		项目：风险评估结果汇总表-对认定层次重大错报风险采取的进一步审计程序的方案(计划矩阵)										
四、对重要账户和交易采取的进一步审计程序方案(计划矩阵)																
重要账户或列报	识别的重大错报风险									相关控制预期是否有效	了解控制索引号	拟实施的总体方案				
	相关认定(注)											总体方案	控制测试	控制测试索引号	实质性程序	实质性程序索引号
	存在	发生	完整性	权利和义务	计价和分摊	准确性	截止	分类	列报和披露							
货币资金	高			高	高				高	否		实质性方案			是	ZA
以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产																ZB
应收票据	低			低	低				低	是		综合性方案	是		是	ZD
应收账款	中			中	中				中	是		综合性方案	是		是	ZE
预付款项	低			低	低				低	是		综合性方案	是		是	ZF

审计工作底稿的流程逻辑

承上：在被审计单位业务流程层面了解和评价内部控制

销售与收款循环 — 评价控制的设计并确定控制是否得到执行																				
被审计单位： 报表截止日：				编制： 复核：				日期： 日期：				索引号：XSL-004 项目：销售与收款循环-评价控制的设计并确定控制是否得到执行								
子流程	控制序号	控制目标	被审计单位的控制活动	受影响的相关交易、 账户余额和披露	认 定							是否应 对特别 风险	控制的性质	控制频率	与控制 相关的 风险	控制活动对 实现控制目 标是否有效	控制是否得 到执行	确定控制是否得到执 行的工作底稿索引	是否测试控制运行有效性及理由	
					存在 / 发生	完 整 性	权 利 和 义 务	计 价 和 分 摊	准 确 性	截 止	分 类								列 报 和 披 露	是否测试
订单／合同审批	#S1	客户采购订单 经过适当审批	销售订单发起时，应填列制造通知单，列明具体的项目名称、工期、客户要求记录，且需经营销总监、技术中心总监、制造中心副总、财务总监审批，并由总经理最终报批同意后才可与客户签订具体的销售合同。	营业收入, 应收账款	✓							否	包含自动化成分的人工控制	每天多次	低	是	是	XSC-#S1	是	
订单／合同审批	#S2	客户采购订单 经过适当审批	经过审批后，与客户签署销售合同。销售合同的主要条款（所订商品的名称、规格、数量、单价、信用期限）与相关审批表内容一致；合同一般情况下采用公司合同范本，对于不能采用公司范本的，合同格式经过特殊审批。销售合同经双方法定代表人（或授权人）签字并加盖公章后生效。	营业收入, 应收账款	✓							否	人工	每天多次	低	是	是	XSC-#S2	是	

- 1、了解业务流程层面（与控制相关的风险）——风险评估汇总表（识别重大错报风险的相关认定）
- 2、了解业务流程层面（控制活动对实现控制目标是否有效/是否得到执行）——风险评估汇总表（相关控制预期是否有效）

审计工作底稿的流程逻辑

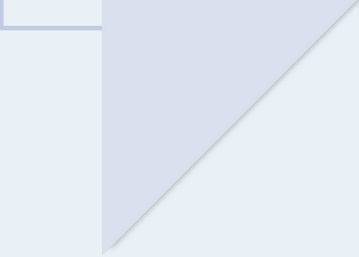
启下：如果控制活动对实现控制目标有效且得到执行采用综合性方案（内部控制测试+实质性方案），否则采用实质性方案。

销售与收款循环 — 控制测试汇总表					
被审计单位： 报表截止日：		编制： 复核：	日期： 日期：	索引号：XSC-002 项目：销售与收款循环-控制测试汇总表(结论)	
控制测试结论					
控制序号 (XSL-3)	控制目标 (XSL-3)	被审计单位的控制活动 (XSL-3)	控制活动是否 有效运行 (XSC-2)	控制测试结果是 否支持风险评估 结论	控制测试程序和过程 工作底稿索引
#S1	客户采购订单经过 适当审批	销售订单发起时，应填列制造通知单，列明具体的项目名称、工期、客户要求记录，且需经营营销总监、技术中心总监、制造中心副总、财务总监审批，并由总经理最终报批同意后才可与客户签订具体的销售合同。	是	支持	XSC-#S1
#S2	客户采购订单经过 适当审批	经过审批后，与客户签署销售合同。销售合同的主要条款（所订商品的名称、规格、数量、单价、信用期限）与相关审批表内容一致；合同一般情况下采用公司合同范本，对于不能采用公司范本的，合同格式经过特殊审批。销售合同经双方法定代表人（或授权人）签字并加盖公章后生效。	是	支持	XSC-#S2

审计工作底稿的流程逻辑

营业收入审计程序										
被审计单位： 报表截止日：		编制： 复核：	日期： 日期：	索引号：SA 项目：营业收入-审计程序						
审计目标：										
1 利润表中记录的营业收入已发生，且与审计单位有关。				存在/发生						
2 所有应当记录的营业收入均已记录。				完整性						
3 与营业收入有关的金及其他数据已恰当记录。				准确性						
4 营业收入已记录于正确的会计期间。				截止						
5 营业收入已记录于恰当的账户。				分类						
6 营业收入已按照企业会计准则的规定在财务报表中恰当地列报和披露。				列报和披露						
项 目				财务报表的认定						
				存在/ 发生	完整性	准确性	截止	分类	列报和 披露	
评估的重大错报风险水平				低	低	低	低	低	低	
控制测试结果是否支持风险评估结论				是	是	是	是	是	是	
需从实质性程序获取的保证程度				低	低	低	低	低	低	
计划实施的实质性程序			索引号	执行人	存在/ 发生	完整性	准确性	截止	分类	列报和 披露
(一) 主营业务收入										
1	获取或编制主营业务收入明细表：(1)复核加计是否正确，并与总账数和明细账合计数核对是否相符，结合其他业务收入科目与报表数核对是否相符。(2)检查以非记账本位币结算的主营业务收入的折算汇率及折算是否正确。		SA-003				✓			
2	实施实质性分析程序：(1)考虑可获取信息的来源、可比性、性质和相关性以及信息编制相关的控制，评价在对记录的金额或比率作出预期时使用数据的可靠性。(2)对已记录的金额作出预期，评价预期值是否足够精确以识别重大错报。(3)确定已记录金额与预期值之间可接受的、无需作进一步调查的可接受的差异额。(4)将已记录金额与期望值进行比较，识别需要进一步调查的差异。(5)调查差异：①询问管理层，针对管理层的答复获取适当的审计证据；②根据具体情况在必要时实施其他审计程序。		SA-004, SA-005		✓	✓	✓			

- 1、评估的重大错报风险水平——风险评估汇总表（识别重大错报风险的相关认定）
- 2、控制测试结果是否支持风险评估结论——控制测试汇总表
- 3、需从实质性程序获取的保证程度：基于第1条和第2条评估和测试结果进行判断



审计工作底稿的编制逻辑



实质性底稿编制三种方式

- 第一种：按照模板或者参考上年底稿做程序，完成任务式的刷底稿；
- 第二种：从报表出发，理解每个报表科目反映的业务内容，同时也清楚每个科目审计要点，底稿需要重点执行哪些审计程序，有清晰的逻辑，但每个科目的审计程序之间属于割裂状态，缺少关联性；
- 第三种：从业务出发，了解公司所处的行业，清楚报表和账目所呈现的是公司的哪些具体业务，对应哪些审计科目，并有针对性地设计审计程序。

以上三种方式由低往高，需要时间的积累、项目的磨炼以及不断的思考。



存货底稿编制问题

- 未获取按品类规格分类的数量金额式明细账，无法对期末存货余额计价准确性、完整性获取充分依据，亦无法对监盘结果进行账实核对；
- 未执行计价测试、截至测试、存货成本结转测试、存货跌价准备测试等程序；
- 未对主要产品、主要原材料进行单位成本的比较分析；
- 未实施制造费用审计程序；
- 存货作为工程项目，未获取项目成本构成明细表；也未分项目对大额增加、减少的存货成本进行检查；
- 实施了抽盘程序未与存货账面数量进行核对。

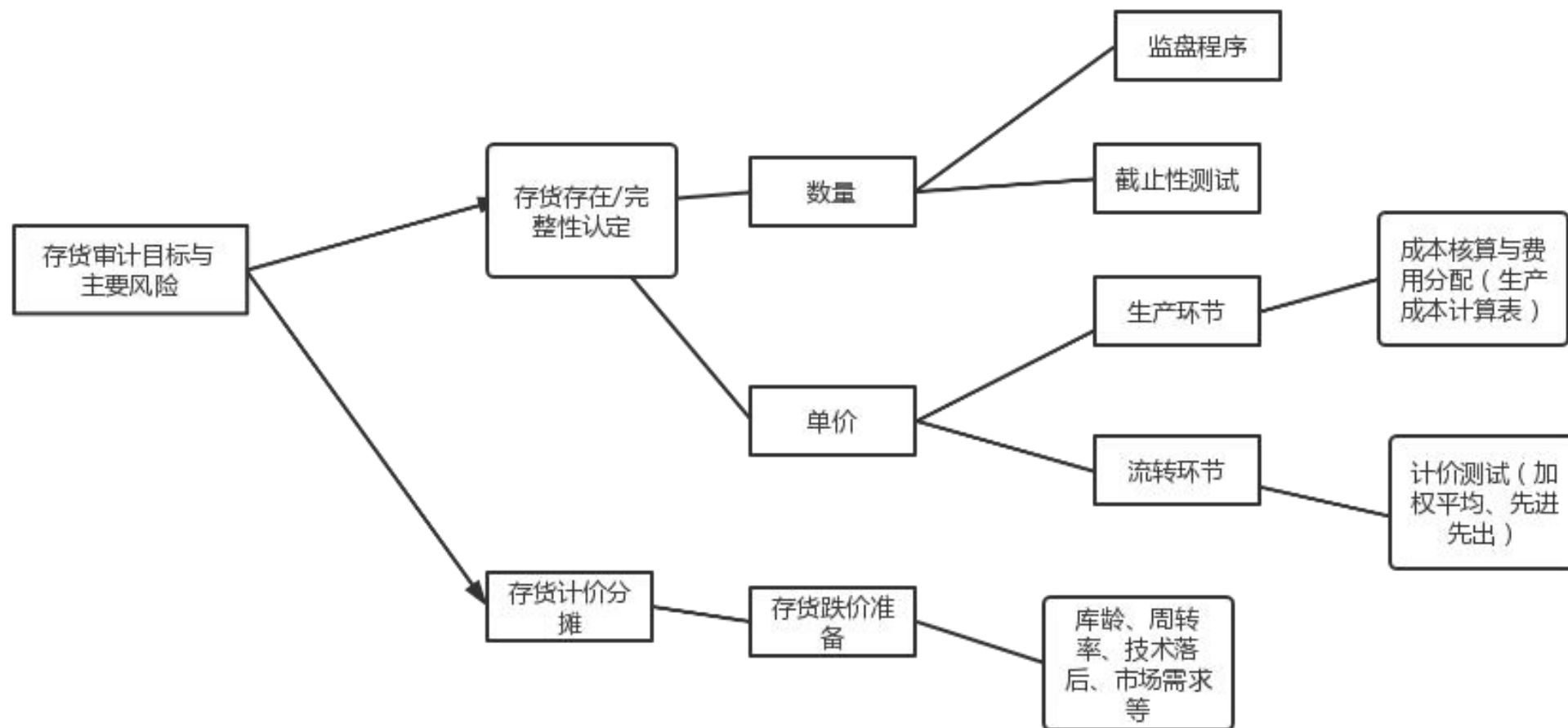
存货底稿编制逻辑

序号	表页名称	索引号
1	审计程序	ZJ
2	识别出的风险及缺陷	ZJ-001
3	审定表	ZJ-002
4	存货类别明细表	ZJ-003
5	存货明细表	ZJ-004
9	存货入库截止测试	ZJ-005
10	存货出库截止测试	ZJ-006
11	存货监盘程序	ZJ-007
12	存货监盘报告	ZJ-008
13	存货监盘结果汇总表	ZJ-009
14	存货明细账与盘点报告(记录)核对表	ZJ-010

15	存货抽盘核对表	ZJ-011
16	存货盘点计划问卷	ZJ-012
17	函证结果汇总表	ZJ-013
18	函证结果调节表	ZJ-014
19	存货计价测试表—先进先出法	ZJ-015
20	存货计价测试表—加权平均法	ZJ-016
21	存货计价测试表—毛利率法	ZJ-017
22	存货计价测试表—售价金额法	ZJ-018
23	材料计划成本计价测算表	ZJ-019
24	材料成本差异计算抽查表	ZJ-020
25	存货跌价准备测试表	ZJ-021
26	存货期末可变现净值检查	ZJ-022

27	委托加工物资检查表	ZJ-023
28	生产成本明细表	ZJ-024
29	生产成本检查表	ZJ-025
30	直接材料成本检查情况表	ZJ-026
31	直接人工成本检查情况表	ZJ-027
32	制造费用明细表	ZJ-028
33	制造费用检查表	ZJ-029
34	制造费用截止测试	ZJ-030
35	制造费用检查情况表	ZJ-031
36	检查情况表	ZJ-032

存货底稿编制逻辑





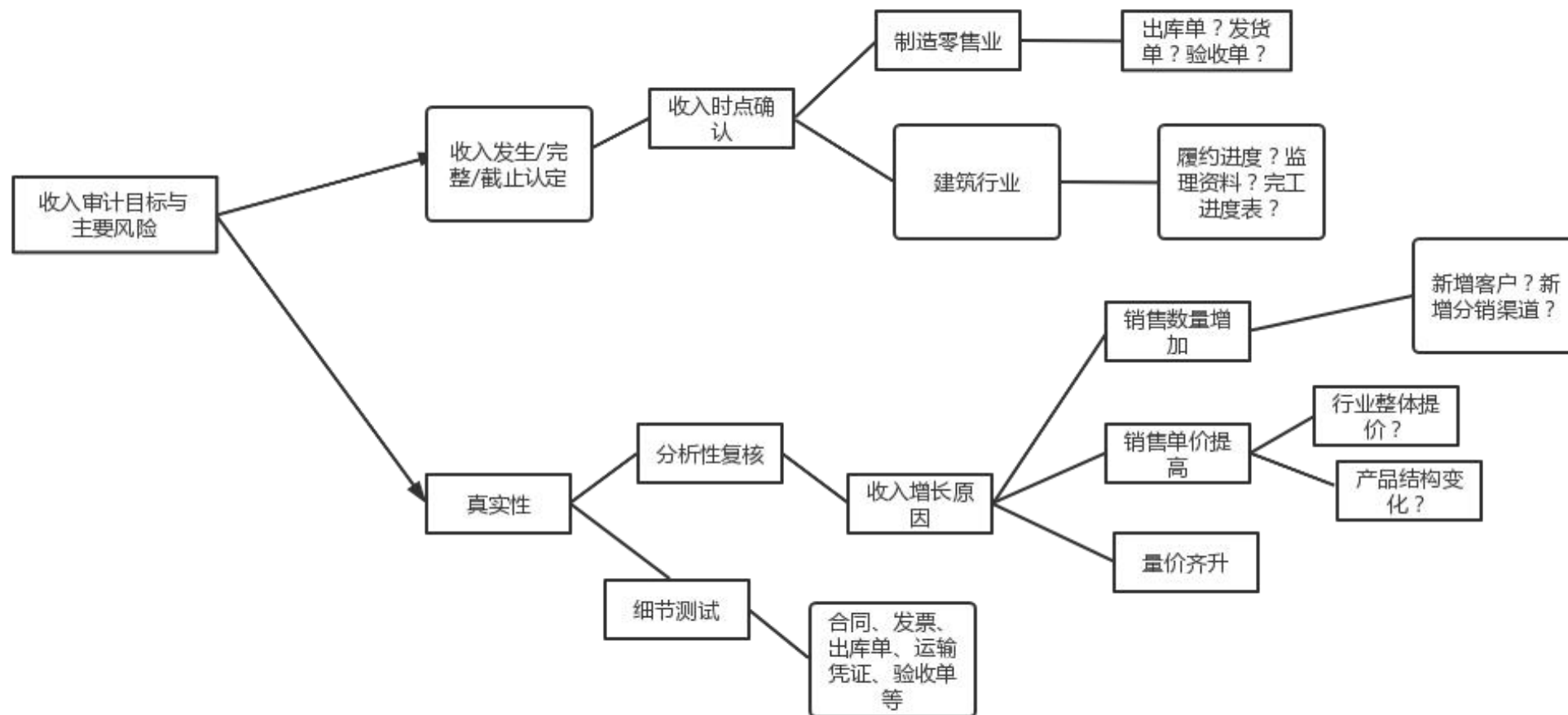
收入底稿编制问题

- 未对收入确认的关键点进行检查；
- 未见收入截止性测试底稿；
- 未对关联交易商业实质进行检查和记录，未对关联交易定价的公允性执行充分的审计程序；
- 虽实施了细节测试，但发生性、完整性测试和截至测试均未检查至收入的确认时点依据；
- 分析程序未对异常的分析结果补充延伸审计程序。

收入底稿的编制逻辑

序号	表页名称	索引号
1	审计程序	SA
2	识别出的风险及缺陷	SA-001
3	审定表	SA-002
4	明细表	SA-003
8	业务产品销售分析表	SA-004
9	主营业务月度毛利率分析表	SA-005
10	产品销售收入、产品销售成本表	SA-006
11	毛利率与同行业对比分析	SA-007
12	关联交易查验	SA-008
13	主营业务收入汇率折算检查表	SA-009
14	销售合同或销售订单的细节测试记录表	SA-010
15	营业收入与已开具发票核对表	SA-011
16	主营业务收入完整性测试	SA-012
17	主营业务收入发生测试	SA-013
18	主营业务收入截止测试(从出库单到明细账)	SA-014
19	主营业务收入截止测试(从明细账到出库单)	SA-015
20	主营业务收入检查情况表	SA-016
21	其他业务月度毛利率分析表	SA-017
22	其他业务收入检查情况表	SA-018

收入底稿的编制逻辑



The slide features several decorative geometric elements. On the left, a large blue downward-pointing triangle is the central focus. To its top-left is a small light blue triangle. To its right is a small square with a folded corner effect. Below the large triangle is a blue right-angled triangle. To the left of the large triangle's base is a square with a light blue border and a series of parallel diagonal lines. In the top-right corner, there are two overlapping downward-pointing triangles, one dark blue and one light blue. The text '谢谢' is positioned in the center-right area of the slide.

谢谢