

# 《中国注册会计师审计准则第 1131 号 ——审计工作底稿》应用指南

(2017 年 2 月 28 日修订)

## 一、及时编制审计工作底稿（参见本准则第九条）

1. 及时编制充分、适当的审计工作底稿，有助于提高审计质量，便于在完成审计报告前，对获取的审计证据和得出的结论进行有效复核和评价。在审计工作完成后编制的审计工作底稿，可能不如在执行审计工作时编制的审计工作底稿准确。

## 二、记录实施的审计程序和获取的审计证据

（一）审计工作底稿的格式、内容和范围（参见本准则第十条）

2. 审计工作底稿的格式、内容和范围主要取决于下列因素：

- （1）被审计单位的规模和复杂程度；
- （2）拟实施审计程序的性质；
- （3）识别出的重大错报风险；
- （4）已获取的审计证据的重要程度；
- （5）识别出的例外事项的性质和范围；
- （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，记录结论或结论基础的必要性；
- （7）审计方法和使用的工具。

3. 审计工作底稿可以以纸质、电子或其他介质形式存在。审计工作底稿通常包括：

- (1) 总体审计策略;
- (2) 具体审计计划;
- (3) 分析表;
- (4) 问题备忘录;
- (5) 重大事项概要;
- (6) 询证函回函和声明;
- (7) 核对表;
- (8) 有关重大事项的往来函件 (包括电子邮件)。

注册会计师还可以将被审计单位文件记录的摘要或复印件 (如重大的或特定的合同和协议) 作为审计工作底稿的一部分。然而, 审计工作底稿并不能代替被审计单位的会计记录。

4. 审计工作底稿不需要包括已被取代的审计工作底稿的草稿或财务报表的草稿、反映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。

5. 注册会计师的口头解释本身不能为其执行的审计工作或得出的审计结论提供足够的支持, 但可用来解释或澄清审计工作底稿中包含的信息。

#### **对遵守审计准则的记录 (参见本准则第十条第 (一) 项)**

6. 原则上讲, 注册会计师遵守本准则的要求, 将能够根据具体情况编制出充分、适当的审计工作底稿。其他审计准则包含的有关审计工作底稿的具体要求, 旨在明确如何将本准则的要求应用到其他审计准则提及的特定情况。其他审计准则有关审计工作底稿的具体要求, 并不影响本准则的普遍适用性。此外, 某一审计准则没有对审计工作底稿提出要求, 并不意味着按照该准则执行审计工作可

以不编制审计工作底稿。

7. 审计工作底稿为注册会计师按照审计准则的规定执行审计工作提供了证据。然而，对注册会计师而言，记录审计中考虑的所有事项或作出的所有职业判断，既没必要也不可行。进一步讲，如果审计档案包含的文件已表明注册会计师遵守了审计准则，注册会计师没有必要再对遵守审计准则的情况单独予以记录（如在核对表中记录遵守了审计准则）。例如：

（1）审计档案包含得到恰当记录的审计计划，表明注册会计师已计划了审计工作；

（2）审计档案包含签署的审计业务约定书，表明注册会计师已经与管理层或治理层（如适用）就审计业务约定条款达成一致意见；

（3）审计报告包含对财务报表恰当发表的保留意见，表明注册会计师按照审计准则的要求，在审计准则规定的情形下发表了保留意见；

（4）对适用于整个审计过程的要求，可以在审计档案中以多种方式表明注册会计师遵守了这些要求。例如，可能没有专门的方式记录注册会计师保持职业怀疑。但是，审计工作底稿仍然可以为注册会计师按照审计准则的要求保持了职业怀疑提供证据。这些证据可能包括注册会计师为了佐证管理层对其询问的答复而实施的特定审计程序。类似地，项目合伙人按照审计准则的要求对审计工作承担指导、监督和执行的责任，也可以在审计工作底稿中以多种方式予以证明。这可能包括记录项目合伙人及时参与审计过程的有关方面，例如，项目合伙人按照《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》的要求参与项目组的讨论。

**记录重大事项及相关重大职业判断**（参见本准则第十条第（三）项）

8. 判断某一事项是否属于重大事项，需要对具体事实和情况进行客观分析。

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表明财务报表可能存在重大错报的情形，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的情形；
- （3）导致注册会计师难以实施必要审计程序的情形；
- （4）可能导致在审计报告中发表非无保留意见或增加强调事项段的事项。

9. 注册会计师在执行审计工作和评价审计结果时运用职业判断的程度，是决定记录重大事项的审计工作底稿的格式、内容和范围的一项重要因素。在审计工作底稿中对重大职业判断进行记录，能够解释注册会计师得出的结论并提高职业判断的质量。这些记录对审计工作底稿的复核人员非常有帮助，同样也有助于执行以后期间审计的人员查阅具有持续重要性的事项（如对以前作出的会计估计进行复核）。

10. 根据本准则第十条的规定，当涉及重大事项和重大职业判断时，注册会计师需要编制与运用职业判断相关的审计工作底稿。例如：

(1) 如果审计准则要求注册会计师“应当考虑”某些信息或因素，并且这种考虑在特定业务情况下是重要的，记录注册会计师得出结论的理由；

(2) 记录注册会计师对某些方面主观判断的合理性（如某些重大会计估计的合理性）得出结论的基础；

(3) 如果注册会计师针对审计过程中识别出的导致其对某些文件记录的真实性产生怀疑的情况实施了进一步调查（如适当利用专家的工作或实施函证程序），记录注册会计师对这些文件记录真实性得出结论的基础；

(4) 当《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》适用时，记录注册会计师确定关键审计事项或确定不存在需要沟通的关键审计事项的决策。

11. 注册会计师可以考虑编制重大事项概要，并将其作为审计工作底稿的组成部分。重大事项概要包括对审计过程中识别出的重大事项及其如何得到解决的记录，以及对提供相关信息的其他支持性审计工作底稿的交叉索引。重大事项概要可以提高复核和检查审计工作底稿的效率和效果，尤其是对于大型、复杂的审计项目。此外，编制重大事项概要不仅有助于注册会计师考虑重大事项，还可以帮助注册会计师根据实施的审计程序和得出的审计结论，考虑是否存在注册会计师不能实现某项相关审计准则的目标，以致妨碍实现注册会计师的总体目标的情况。

**（二）指明测试的具体项目或事项以及编制人员和复核人员**  
(参见本准则第十一条)

12. 记录具体项目或事项的特征可以实现多种目的，例

如，这能反映项目组履行职责的情况，也便于对例外事项或不符事项进行调查。识别特征因审计程序的性质和测试的项目或事项的不同而不同。例如：

（1）在对被审计单位生成的订购单进行细节测试时，注册会计师可以以订购单的日期和其唯一的编号作为测试订购单的识别特征；

（2）对于需要选取或复核既定总体内一定金额以上的所有项目的程序，注册会计师可以记录实施程序的范围并指明该总体（如银行存款日记账中一定金额以上的所有会计分录）；

（3）对于需要从文件记录的总体中进行系统选样的审计程序，注册会计师可以通过记录样本的来源、抽样的起点及抽样间隔识别已选取的样本。例如，如果被审计单位对发运单顺序编号，测试发运单的识别特征可以是，对4月1日至9月30日的发运记录，从第12345号发运单开始每隔125号系统抽取发运单；

（4）对于需要询问被审计单位中特定人员的程序，注册会计师可以以询问的时间、被询问人的姓名和岗位名称作为识别特征；

（5）对于观察程序，注册会计师可以以观察的对象或观察过程、相关被观察人员及其各自的责任、观察的地点和时间作为识别特征。

13. 《中国注册会计师审计准则第1121号——对财务报表审计实施的质量控制》要求注册会计师通过复核审计工作底稿复核已执行的审计工作，这意味着注册会计师需要记录已复核的审计工作、复核人员和复核日期，但并不意味着每张审计工作底稿都要有复核的证据。

**记录与管理层、治理层及其他人员就重大事项进行的讨论**（参见本准则第十二条）

14. 审计工作底稿的内容不限于注册会计师所作的记录，还可以包括其他适当的记录，如被审计单位人员编制且注册会计师认可的会议纪要。注册会计师可以与之讨论重大事项的其他人员，可能包括被审计单位内部除管理层、治理层以外的其他人员，以及被审计单位外部的机构或人员，如向被审计单位提供专业咨询的人员等。

**记录对信息不一致情况的处理**（参见本准则第十三条）

15. 审计准则要求注册会计师记录如何处理信息不一致的情况，并不意味着注册会计师需要保留不正确的或被取代的审计工作底稿。

**对小型被审计单位的特殊考虑**（参见本准则第十条）

16. 对小型被审计单位进行审计形成的审计工作底稿，通常比对大型被审计单位进行审计形成的审计工作底稿要少。此外，在项目合伙人执行所有审计工作的情况下，审计工作底稿将不包括仅为告知或指导项目组成员，或为项目组中其他成员的复核工作提供证据的事项（如审计工作底稿中没有关于项目组讨论或督导事项的记录）。然而，由于审计工作底稿可能因监管或其他目的需由外部机构或人员进行复核，项目合伙人需要按照本准则第十条的基本要求编制能够使有经验的专业人士理解的审计工作底稿。

17. 在编制小型被审计单位审计工作底稿时，注册会计师将审计的各个方面全部记录在一份文件中，并在适当时交叉索引至支持性的审计工作底稿，是十分有益和有效率的。

审计小型被审计单位时形成的审计工作底稿通常包括下列内容：对被审计单位及其环境（包括内部控制）的了解、总体审计策略和具体审计计划、根据《中国注册会计师审计准则第 1221 号——计划和执行审计工作时的的重要性》确定的重要性、评估的风险、在审计过程中注意到的重大事项以及得出的结论等。

### **（三）对有关要求的偏离（参见本准则第十四条）**

18. 审计准则的各项要求旨在使注册会计师能够实现准则中规定的各项目标，进而实现注册会计师的总体目标。相应地，除某些例外情况外，审计准则要求注册会计师遵守与审计业务具体情况相关的各项要求。

19. 审计准则中有关审计工作底稿的要求仅在与审计业务的具体情况相关时才适用。只有存在下列情形之一时，某一要求才是不相关的：

（1）某项审计准则完全不相关。例如，如果某一被审计单位不具有内部审计机构或人员，《中国注册会计师审计准则第 1411 号——利用内部审计人员的工作》的所有规定都是不相关的；

（2）审计准则的某一要求具有适用条件但该条件不存在。例如，审计准则要求在无法获取充分、适当的审计证据时发表非无保留意见，但无法获取充分、适当的审计证据这种情形不存在。

### **（四）审计报告日后发生的事项（参见本准则第十五条）**

20. 本准则第十五条中例外情况的例子包括注册会计师在审计报告日后获知、但在审计报告日已经存在的事实，并且如果注册会计师在审计报告日已获知该事实，可能导致财务报表需要作出修改或在审计报告中发表非无保留意见。因这一情况对审计工作底稿作



出的变动，需要按照《中国注册会计师审计准则第 1121 号——对财务报表审计实施的质量控制》有关复核责任的规定进行复核，并由项目合伙人对审计工作底稿的变动负最终责任。

### 三、审计工作底稿的归档（参见本准则第十七条至第二十条）

21. 《质量控制准则第 5101 号——会计师事务所对执行财务报表审计和审阅、其他鉴证和相关服务业务实施的质量控制》要求会计师事务所制定有关及时完成最终业务档案归整工作的政策和程序。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。

22. 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。如果在归档期间对审计工作底稿作出的变动属于事务性的，注册会计师可以作出变动。允许变动的情形主要包括：

- （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、与项目组相关成员进行讨论并达成一致意见的审计证据。

23. 《质量控制准则第 5101 号——会计师事务所对执行财务报表审计和审阅、其他鉴证和相关服务业务实施的质量控制》要求会计师事务所制定有关保管业务工作底稿的政策和程序。审计工作底稿的保存期限通常为自审计报告日起，或自集团审计报告日起（若迟于审计报告日），不少于十年。

24. 在完成最终审计档案的归整工作后，注册会计师可能发现在某些情况下有必要修改现有审计工作底稿或增加新的审计工作底稿。例如，会计师事务所内部人员或者外部机构或人员在实施监督检查的过程中提出了意见，注册会计师需要对现有审计工作底稿作出清晰的说明。

中国注册会计师协会制定