

# **第八讲 审计证据和审计工作底稿**

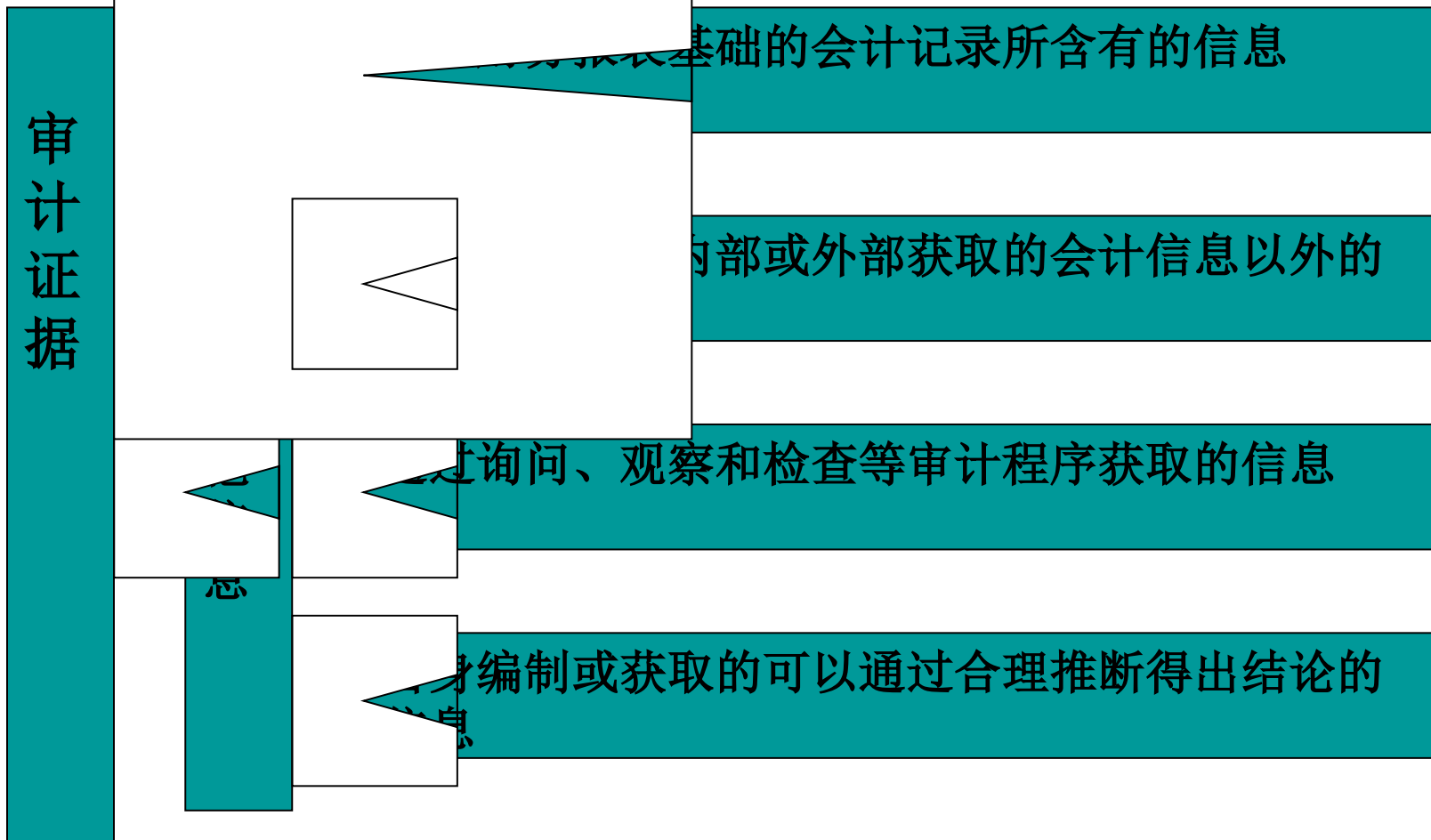
**审计证据  
审计工作底稿**

# 一、审计证据的含义及分类

## (一) 审计证据的含义

审计证据是指注册会计师为了得出审计结论、形成审计意见而使用的所有信息，包括构成财务报表基础的会计记录所含有的信息和其他信息。

# (二) 审计证据的内容



**会计记录既包括被审计单位内部生成的手工或者电子形式的凭证，也包括从与被审计单位进行交易的其他企业收到的凭证，除此之外，会计记录还可能包括：**

- 1、销售发运单和发票、顾客对账单以及顾客的汇款通知单；（销售与收款）**
- 2、附有验货单的订购单、购货发票和对账单；（采购与付款）**
- 3、考勤卡和其他工时记录、工薪单、个别支付记录和人事档案；（应付职工薪酬）**

**4、支票存根、电子转移支付记录、银行存款单和银行对账单；（银行存款）**

**5、合同记录，例如，租赁合同和分期付款销售协议；（销售与收款、采购与付款）**

**6、记账凭证；**

**将这些会计记录作为审计证据时，其来源和被审计单位内部控制的相关强度（对内部生成的证据而言）都会影响注册会计师对这些原始凭证的信赖程度。**

**会计记录中含有的信息本身并不足以提供充分的审计证据作为对财务报表发表审计意见的基础，注册会计师还应当获取作为审计证据的其他信息。**

**其他信息包括注册会计师获取的会计记录以外的信息，包括：**

- 1、被审计单位会议记录；**
- 2、内部控制手册；**
- 3、询证函的回函；**
- 4、分析师的报告；**
- 5、与竞争者的比较数据；**
- 6、通过询问、观察和检查等审计程序获取的信息，如检查存货获取存货存在性的证据等；**
- 7、自身编制或获取的可以通过合理推断得出结论的信息，如注册会计师编制的各种计算表、分析表等。**



## **会计记录中的信息与其他信息的关系：**

**财务报表依据的会计记录中包含的信息和其他信息共同构成了审计证据，二者缺一不可。如果没有前者，审计工作将无法进行；如果没有后者将无法识别重大错报风险。只有将两者结合在一起，才能将审计风险降至可接受的低水平，为注册会计师发表审计意见提供合理基础。**

**【例题·单选题】** 审计证据包括会计记录和其他信息，以下对审计证据的理解中，不恰当的是（ ）。

**A．** 注册会计师仅仅依靠会计记录不能有效形成结论，还应当获取其他信息

**B．** 会计记录中含有的信息是注册会计师对财务报表发表审计意见的基础

**C．** 如果会计记录是电子数据，注册会计师必须对生成这些信息所依赖的内部控制予以充分关注

**D．** 注册会计师将会计记录和其他信息两者结合在一起，才能将审计风险降至可接受的低水平，为发表审计意见提供合理基础

**【答案】 B**

**【解析】 选项 B 不恰当。会计记录中含有的信息本身并不足以提供充分的审计证据作为对财务报表发表审计意见的基础，注册会计师还应当获取用作审计证据的其他信息。**

## **二、审计证据的特征**

### **（一）审计证据的充分性**

#### **1．审计证据充分性含义**

**审计证据的充分性是对审计证据数量的衡量，主要与注册会计师确定的样本量有关。如：从 200 个样本中获取的证据比从 100 个样本中获取的证据更充分。**

#### **2．影响审计证据充分性的因素**

**（1）受注册会计师对重大错报风险评估的影响，若评估的重大错报风险越高，需要的审计证据可能越多；**

**（2）受注册会计师获取审计证据质量的影响，若审计证据质量越高，需要的审计证据可能越少。**

**【单项选择题】** 下列与所需审计证据数量呈正比例关系的是（ ）

- A. 可接受的检查风险**
- B. 管理当局的可信赖程度**
- C. 被审计单位的重大错报风险**
- D. 审计人员的审计经验**

**答案： C**

## **（二）审计证据的适当性**

### **1．审计证据适当性含义**

**—— 审计证据的适当性是对审计证据质量的衡量，即审计证据在支持审计意见所依据的结论方面具有的相关性和可靠性。**

### **2．审计证据的相关性**

**—— 审计证据相关性是指审计证据要有证明力，必须与注册会计师的审计目标相关。**

**即用作审计证据的信息与审计程序的目的和所考虑的相关认定之间的逻辑联系。（什么证据支持什么结论）**

### **3 . 确定审计证据相关性时应当考虑因素**

**( 1 ) 特定的审计程序可能只为某些认定提供相关的审计证据，而与其他认定无关；**

**( 2 ) 有关某一特定认定的审计证据，不能替代与其他认定相关的审计证据；**

**( 3 ) 不同来源或不同性质的审计证据可能与同一认定相关。**

## **4、审计证据可靠性 [ 真伪问题 ]**

**—— 审计证据可靠性是指证据的可信赖程度。**

例如，注册会计师亲自检查存货所获得的证据，就比被审计单位管理层提供给注册会计师的存货数据更可靠。

### **审计证据可靠性的影响因素**

**( 1 ) 从外部独立来源获取的审计证据比从其他来源获取的审计证据更可靠；**

**( 2 ) 内部控制有效时内部生成的审计证据比内部控制薄弱时内部生成的审计证据更可靠；**

**( 3 ) 直接获取的审计证据比间接获取或推论得出的审计证据更可靠；**

**( 4 ) 以文件、记录形式存在的审计证据比口头形式的审计证据更可靠；**

**( 5 ) 从原件获取的审计证据比从传真件或复印件获取的审计证据更可靠。**



**【单项选择题】 审计证据的可靠性受其来源和性质的影响。下列说法中不正确的是（ ）。**

**A．以纸质形式存在的证据比以电子形式存在的证据更为可靠**

**B．从原件获取的证据比从复印件及传真件获取的证据更为可靠**

**C．电子文件形式的审计证据比口头方式的审计证据更为可靠**

**D．内部控制有效时内部生成的审计证据没有内部控制薄弱时生成的证据可靠**

**答案： D**

**【单项选择题】** 审计证据的相关性是指审计证据应该与（ ）相关。

- A. 审计范围**
- B. 审计目标**
- C. 审计事实**
- D. 会计报表**

**答案： B**

**【例题·简答题】** A 注册会计师在对甲公司 2010 年度财务报表进行审计时，获取到以下六组审计证据：

- （1）收料单与购货发票；**
- （2）销货发票副本与产品出库单；**
- （3）领料单与材料成本计算表；**
- （4）工资计算单与工资发放单；**
- （5）存货盘点表与存货监盘记录；**
- （6）银行询证函回函与银行对账单。**

**要求：**请分别说明每组审计证据中哪项审计证据较为可靠，并简要说明理由。

## 【答案】

1) 购货发票比收料单可靠。理由：购货发票来自于公司以外的机构或人员，而收料单是公司自行编制的。

2) 销货发票副本比产品出库单可靠。理由：销货发票是在外部流转，并获得甲公司以外的机构或个人的承认，而产品出库单只在公司内部流转。

3) 领料单比材料成本计算表可靠。理由：领料单预先被连续编号，并且经过甲公司不同部门人员的审核，而材料成本计算表只在会计部门内部流转。

4) 工资发放单比工资计算单可靠。理由：工资发放单需经会计部门以外的工资领取人签字确认，而工资计算单只在会计部门内部流转。

5) 存货监盘记录比存货盘点表可靠。理由：存货监盘记录是注册会计师自行编制的，而存货盘点表是甲公司提供的。

6) 银行询证函回函比银行对账单可靠。理由：银行询证函回函是注册会计师直接获取的，未经公司有关职员之手；而银行对账单经过甲公司有关职员之手，存在伪造、涂改的可能性。

**【练习】**比较下列几组审计证据中哪种类型的审计证据更可靠，并说明理由：

1. 银行询证函与银行对账单
2. 注册会计师通过自行计算折旧额所取得的证据与被审计单位的累计折旧明细账的数据。
3. 银行对账单与发货单
4. 内部控制良好时形成的领料单与内部控制较差时形成的领料单。
5. 律师询证函的回函与注册会计师和律师交谈取得的证据
6. 销售发票与购货发票。

### **（三）审计证据充分性与适当性的关系**

#### **1．充分且适当的审计证据才有证明力**

**充分性和适当性是审计证据的两个重要特征，两者缺一不可，只有充分且适当的审计证据才是有证明力的。**

#### **2．审计证据的适当性会影响审计证据的充分性**

**注册会计师需要获取的审计证据的数量也受审计证据质量的影响，审计证据质量越高，需要的审计证据数量可能越少。**

#### **3．审计证据的质量存在缺陷无法数量来弥补**

**如果审计证据的质量存在缺陷，那么注册会计师仅靠获取更多的审计证据可能无法弥补其质量上的缺陷。**

## **4、评价充分性和适当性时的特殊考虑：**

### **(1) 对文件记录可靠性的考虑**

**审计工作通常不涉及鉴定文件记录的真伪。如果在审计过程中识别出的情况使其认为文件记录可能是伪造的，或文件记录中的某些条款已发生变动，应当做出进一步调查。必要时应聘请专家予以鉴定。**

### **(2) 使用被审计单位生成信息时的考虑**

**如果在实施审计程序时使用被审计单位生成的信息，注册会计师应当就这些信息的准确性和完整性获取审计证据。**

### **(3) 证据相互矛盾时的考虑**

**如果不同来源的审计证据能够相互印证，则具有更强的说服力。如果从不同来源获取审计证据不一致，表明某项审计证据可能不可靠，应当追加必要的审计程序。**

### **(4) 获取审计证据时对成本的考虑**

**注册会计师可以考虑获取审计证据的成本与所获取信息的有用性之间的关系，但不应以获取审计证据的困难和成本为由减少不可替代的审计程序。**



**【单项选择题】** 在确定审计证据的相关性时，下列表述中错误的是（ ）。

**A.** 特定的审计程序可能只为某些认定提供相关的审计证据，而与其他认定无关

**B.** 针对某项认定从不同来源获取的审计证据存在矛盾，表明审计证据不存在说服力

**C.** 只与特定认定相关的审计证据并不能替代与其他认定相关的审计证据

**D.** 针对同一项认定可以从不同来源获取审计证据或获取不同性质的审计证据

**【答案】 B**

**【解析】** 当两项审计证据之间存在矛盾时，至少有一项证据不存在说服力，但不能断言所有证据都没有说服力。

**【单项选择题】 A 注册会计师的下列做法中，正确的是（ ）。**

- A. 设计相关可靠的审计程序，以消除财务报表中存在重大错报的风险**
- B. 在应对认定层次重大错报风险时，优先考虑合理确定审计程序的范围**
- C. 如果将特定重大账户重大错报的风险评估为低水平，且控制测试支持这一评估结果，则不实施实质性程序**
- D. 不因获取审计证据的困难和成本减少不可替代的审计程序**

**【答案】 D**

**【例题·多选题】** 审计证据具有相关性和适当性的特征，以下有关审计证据特征的理解中，不恰当的是（ ）。  
A．获取的审计证据数量越多，越能增进审计证据的适当性  
B．如果审计证据越适当，需要的数量越多  
C．如果审计证据质量不高，则需要更多的数量的证据增强其证明力  
D．审计证据质量存在缺陷，无法依靠证据数量弥补

**【答案】 ABC**

**【解析】 选项 A 不恰当，审计证据越适当则所需审计证据数量越少；选项 B、 C 和 D 讨论的都是审计证据质量和数量的关系，审计证据的质量存在缺陷时不能依靠审计证据数量来弥补。**

**【多项选择题】充分性和适当性是审计证据两个重要特征，下列关于审计证据的充分性和适当性表述正确的有（ ）。**

**A．充分性和适当性两者缺一不可，只有充分且适当的审计证据才是有证明力的**

**B、审计证据质量越高，需要的审计证据数量可能越少**

**C．如果审计证据的质量存在缺陷，仅靠获取更多的审计证据可能无法弥补其质量上的缺陷**

**D．如果审计证据的质量存在缺陷，注册会计师必须收集更多数量的审计证据，否则无法形成审计意见**

**答案： ABC**

**【单项选择题】 在确定审计证据的数量时，下列表述中不正确的是（ ）。**

**A 错报风险越大，需要的审计证据可能越多**

**B 审计证据质量越高，需要的审计证据可能越少**

**C 审计证据的质量存在缺陷，可能无法通过获取更多的审计证据予以弥补**

**D 通过调高重要性水平，可以降低所需获取的审计证据的数量**

**【答案】 D**

### 三、审计证据的种类

|              |      |
|--------------|------|
| 按审计证据的表现形态分类 | 实物证据 |
|              | 书面证据 |
|              | 口头证据 |
|              | 环境证据 |

**实物证据，是根据实物的外部特征和内含性能来证明事物真相的各种财产物资。 实物证据它的证明力最强。**

**真正所获取的实物证据指的是记录的内容是实物的那些的证据。**

**实物证据能不能证明价值？ 实物证据能不能证明所有权？**



**书面证据，是以书面文字记载的内容来证明被审事项的各种书面资料。书面证据是使用最多的审计证据。**

**书面证据包括：原始凭证、会计记录、各种文件、合同、通知书，函件等等**

**口头证据，是指以视听资料、证人证词，有关人员的 陈述、意见、说明和答复等形式存在的审计证据。**

**一般而言，口头证据不能证明事实真相，但是，它可以发掘一些其他线索。**

**环境证据，是指对审计事项产生影响的各种环境事实。**

- （1）有关行业和宏观经济的运行情况**
- （2）有关内部控制情况**
- （3）被审计单位管理人员的素质**
- （4）各种管理条件和管理水平**

**环境证据不属于基本证据，不能证明事实真相。但是，它可以提供一些有用的信息。**

**【多项选择题】** 下列属于环境证据的有（  
）

- A. 企业内部控制情况**
- B. 被审计单位管理人员的素质**
- C. 被审计单位的管理水平**
- D. 被审计单位管理当局的声明书**

**答案： ABC**

**【单项选择题】** 审计人员通过监盘审计方法，可以获取（ ）

|                |                |
|----------------|----------------|
| <b>A. 实物证据</b> | <b>B. 书面证据</b> |
| <b>C. 口头证据</b> | <b>D. 环境证据</b> |

**答案： A**

**【单项选择题】** 注册会计师为了证实被审单位的销售业务而获取的下列证据中证明力最强的是（ ）。

**A、被审单位向其客户开具的销货发票**

**B、双方签订的销货合同**

**C、注册会计师向被审单位的客户所发的询证函的回函**

**D、被审单位的销售明细账**

**【答案】 C**

## **四、获取审计证据的程序**

**——审计程序是注册会计师在审计过程中的某个时间，对将要获取的某类审计证据如何收集的详细指令）获取审计证据的总体审计程序**

**按实施审计程序获取审计证据的目的划分，审计程序可以分为风险评估程序、控制测试（必要时或决定测试时）和实质性程序三种，审计准则将审计程序的这三种分类称之为总体审计程序。**

- 1．风险评估程序**
- 2．控制测试（必要时或决定测试时）**
- 3．实质性程序**

# **1、风险评估程序**

## **① 含义**

**—— 风险评估程序是指注册会计师为了了解被审计单位及其环境的程序。**

## **② 目的**

**风险评估程序的目的是为了识别和评估财务报表重大错报风险。**

**风险评估程序本身并不足以为发表审计意见提供充分、适当的审计证据，注册会计师还应当实施进一步审计程序，包括控制测试和实质性程序。**



## **2、控制测试**

### **① 含义**

**控制测试是为了获取关于控制防止或发现并纠正认定层次重大错报的有效性而实施的测试，其目的是测试控制运行的有效性。**

### **② 当存在下列情形之一时，控制测试是必要的（控制测试的情形）**

**（1）在评估认定层次重大错报风险时，预期控制的运行是有效的，注册会计师应当实施控制测试以支持评估结果；**

**（2）仅实施实质性程序不足以提供有关认定层次的充分、适当的审计证据，注册会计师应当实施控制测试，以获取内部控制运行有效性的审计证据。**

### 3、实质性程序

#### ① 含义

—— 实质性程序是指注册会计师针对评估的重大错报风险实施的直接用以发现认定层次重大错报的审计程序，包括对某类交易、账户余额或披露的细节测试以及实质性分析程序。

#### ② 实质性程序类别

##### （1）细节测试

—— 是对某类交易、账户余额或披露的具体细节进行测试，目的在于直接识别财务报表认定是否存在错报。细节测试被用于获取与某些认定相关的审计证据，如存在、准确性、计价等。

##### （2）实质性分析程序

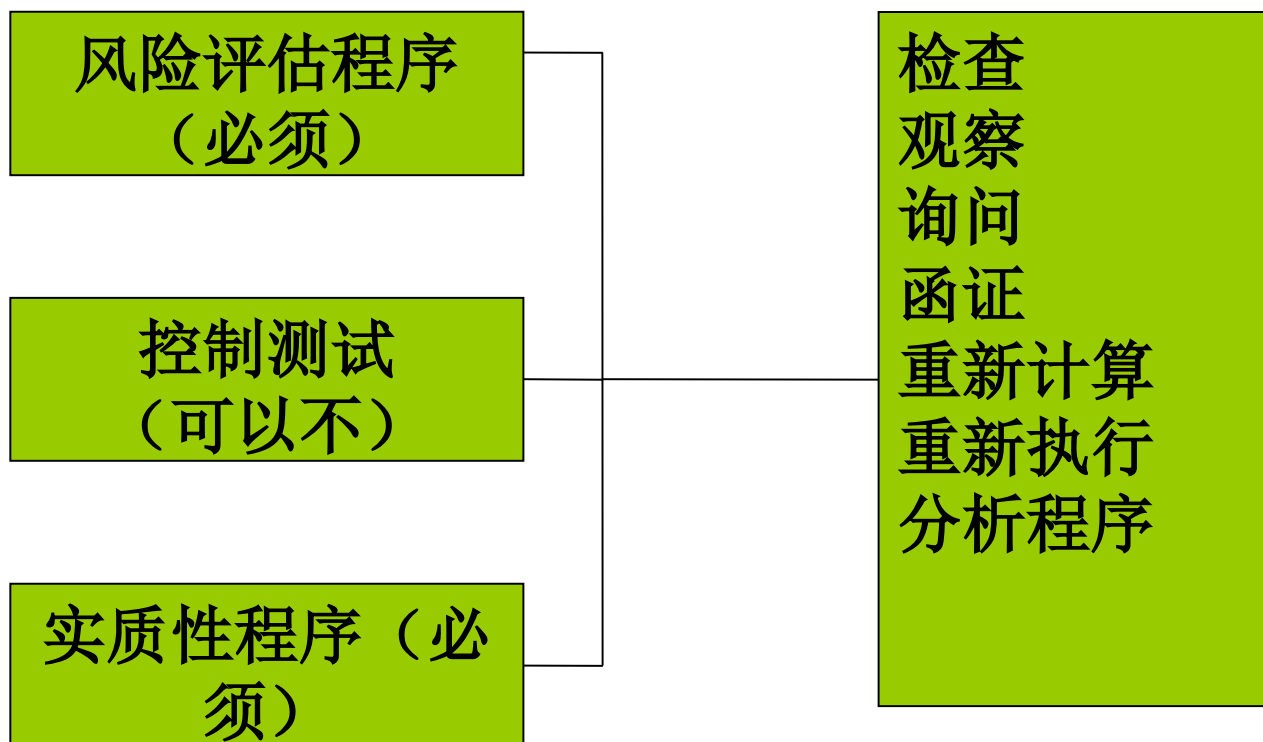
—— 主要是通过研究数据间关系评价信息，用以识别某类交易、账户余额或披露及相关认定是否存在错报。实质性分析程序通常更适用于在一段时间内存在可预期关系的大量交易。

## **(二) 获取审计证据的具体程序 ( 审计程序的类型 )**

- 1、检查**
- 2、观察**
- 3、询问**
- 4、函证**
- 5、重新计算**
- 6、重新执行**
- 7、分析程序**

**上述程序单独或者或组合起来可用作风险评估程序、控制测试和实质性程序。**

### （三）总体审计程序与具体程序的关系



**【单项选择题】 A 注册会计师实施的下列控制测试程序中，通常能获取最可靠审计证据的是（ ）。**

- A. 询问**
- B. 检查控制执行留下的书面证据**
- C. 观察**
- D. 重新执行**

**【答案】 D**

**【单项选择题】**注册会计师可以根据被审计单位的具体情况决定是否实施（ ）程序。

- A . 风险评估程序      B . 控制测试**  
**C . 实质性程序        D . 评估重大错报风险**

**答案： B**

**【例题 · 多选题】 A注册会计师的下列做法中，不正确的是（ ）。**

**A 设计相关可靠的审计程序，以消除财务报表中存在重大错报的风险**

**B 在评估认定层次重大错报风险时，预期控制的运行是有效的，注册会计师无需实施控制测试**

**C 如果将特定重大账户重大错报的风险评估为低水平，且控制测试支持这一评估结果，则不实施实质性程序**

**D 不因获取审计证据的困难和成本减少不可替代的审计程序**

**【答案】 ABC**

**【例题 · 单选题】 A注册会计师在对应收账款实施函证程序时，针对下列方面通常难以获取有效审计证据的是（ ）。**

- A 应收账款的存在性**
- B 应收账款的完整性**
- C 应收账款金额的准确性**
- D 应收账款是否归属于甲公司**

**【答案】 B**



## **第二节 审计工作底稿**

### **一、审计工作底稿的含义**

#### **1. 审计工作底稿的含义**

**—— 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。**

**2. 审计工作底稿是审计证据的载体，是注册会计师在审计过程中形成的审计工作记录和获取的资料。**

**3. 审计工作底稿形成于审计过程，同时也反映整个审计过程。**

## **二、审计工作底稿的编制目的**

**注册会计师应当及时编制审计工作底稿，主要实现下列目的：**

- 1. 提供充分、适当的记录，作为审计报告的基础；**
- 2. 提供证据，证明注册会计师已经按照审计准则和相关法律法规的规定计划和执行了审计工作；**

### **三、审计工作底稿的编制要求**

**编制审计工作底稿，应使未曾接触该项审计工作的有经验的专业人士清楚地了解：**

- 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。**

## **四、审计工作底稿的内容**

**（一）总体审计策略**

**（二）具体审计计划，包括：**

- 1. 风险评估程序**
- 2. 控制测试**
- 3. 实质性程序**
- 4. 特殊项目审计程序**

**（三）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。**

**（四）问题备忘录，指对某一事项或问题的概要的汇总记录。**

**（五）重大事项概要**

**（六）询证函回函**

**（七）书面声明**

**（八）核对表，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**

**（九）有关重大事项的往来信件（包括电子邮件）。**

**（十）对被审计单位文件记录的摘要或复印件。**

**（十一）业务约定书，链接教材第八章第一节的审计业务约定书、第二十八章第四节的验资业务约定书。**

**（十二）管理建议书。**

**（十三）项目组内部或项目组与被审计单位举行的会议记录。**

**（十四）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表等。**

## **审计工作底稿通常不包括的内容**

**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。**

# **五、审计工作底稿的存在形式与控制**

## **（一）审计工作底稿的存在形式**

**随着信息技术的广泛运用，审计工作底稿存在的形式有纸质、电子或其他介质形式存在。**

- 形式：审计工作底稿可以以纸质、电子或其他介质形式存在。**
- 保管：在实务中，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）审计工作底稿控制实现的目的**

**会计师事务所应当针对审计工作底稿的设计和  
实施适当控制，来确保审计工作底稿质量：**

- 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，保护信息的完整性和安全性；**
- 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。**



## **六、审计工作底稿的格式、要素与范围**

**（一）注册会计师在确定审计工作底稿的格式、要素和范围时，应当考虑下列因素：**

- 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（存货监盘、应收账款函证）；**
- 3. 识别出的重大错报风险（高、低）；**
- 4. 已获取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。**

## **(二) 审计工作底稿要素**

- **1. 审计工作底稿的标题**
- **2. 审计过程记录**
- **3. 审计结论**
- **4. 审计标识及其说明**
- **5. 索引号及编号**
- **6. 编制者姓名及编制日期；**
- **7. 复核者姓名及复核日期；**
- **8. 其他应说明事项。**

## **（三）审计工作底稿要素说明**

### **1. 审计工作底稿的标题**

**审计工作底稿的标题包括被审计单位名称、审计项目名称以及资产负债表日或底稿覆盖的会计期间（如果与交易相关）。**

### **2. 审计过程记录**

- （1）具体项目或事项的识别特征**
- （2）记录重大事项及相关重大事项的识别特征**
- （3）记录针对重大事项如何处理不一致情的情况**

**针对重大事项如何处理矛盾或不一致的情况。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。**

**记录如何解决这些矛盾或不一致并不意味着需要保留不正确的或被取代的资料。**

# 控制测试审计抽样

|                                                                                   |                                                                                                    |
|-----------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 被审计单位： <u>甲公司</u><br>项目： <u>采购订单授权</u><br>编制： <u>王小虎</u><br>日期： <u>2×11/01/16</u> | 索引号： <u>CGL — 3</u><br>财务报表截止日 / 期间： <u>2×10 年度</u><br><br>复核： <u>张老三</u><br>日期： <u>2×11/01/18</u> |
|-----------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------|

## (一) 样本设计

### 1. 确定测试目标

拟测试的控制： 采购订单需经总经理 ××× 签字确认

测试目标： 确认在本期间内该项控制的运行是有效的

相关交易和账户与认定： 存货、应付账款、预付账款等账户的存在认定

初步评估的控制运行有效性： 有效

初步评估的重大错报风险： 低

### 2. 定义总体与抽样单元

总体： 2×10 年发生的所有采购

代表总体的实物： 2×10 年签订的所有采购订单

抽样单元： 每份采购订单

### 3. 定义偏差

采购订单上没有总经理或其授权人签字

### 4. 确定样本规模

总体规模： 500

样本规模： 25

## (二) 选取样本并实施审计程序

### 1. 选取样本

选样方法：系统选样

如果选择系统选样，则

计算选样间距（总体规模 ÷ 样本规模）： 20

确定样本起点（在 1 到选样间距之间选择）： 10

样本编号列表：

10， 30， 50， 70， 90， 110， 130， 150， 170， 190， 210， 230， 250， 271， 290， ...

### 2. 实施审计程序

工作底稿索引号： CGL — 3

样本中发现控制偏差数量： 1

## (三) 评价样本结果

### 1. 分析控制偏差的原因和性质

原因： 总经理无意中漏签

性质： 偶然偏差，不构成控制重大缺陷和舞弊

### 2. 得出总体结论

样本结果是否支持初步风险评估结果： 否

控制是否运行有效： 无效

修正后的重大错报风险评估水平： 中

是否需要增加样本规模： 否

工作底稿索引号：

是否需要增加对相关账户的实质性程序： 是

工作底稿索引号：

# 七、审计工作底稿的复核

审计工作底稿的复核主要分两个层次：

一个是项目组内部的复核

（由项目组合内经验较多的人复核经验较少的人员执行的工作）

一个是项目组外的项目质量控制复核（出具报告前的独立复核）

## 八、审计工作底稿的归档★

### （一）审计工作底稿归档的期限

如果完成了审计工作，审计工作底稿的归档期限为审计报告日后 60 天内。

如果未能完成审计业务，审计工作底稿的归档期限为审计业务中止后的 60 天内。



## **（二）归档期间对审计工作底稿进行的事务性变动**

**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，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。**

**如果在归档期间对底稿做出的变动属于事务性的，注册会计师可以做出变动，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。**

### **（三）审计工作底稿归档后的变动**

#### **1、需要变动审计工作底稿的情形**

**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。**

## **2、变动审计工作底稿时的记录要求**

**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。**

## **（四）审计档案的结构**

**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。**

### **1、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。如：被审计单位的营业执照、批准证书、章程、重要资产的所有权等证明文件。**

**若永久性档案中的某些内容已经发生变化，注册会计师应当及时予以更新。**

## **2、当期档案**

**当期档案是指那些记录内容经常变化，主要供当期和下期审计使用的审计档案。如总体审计策略和具体审计计划。**

**【多项选择题】** 下列属于当期档案的是（  
）

- A. 被审计单位的组织机构**
- B. 审计报告**
- C. 有关控制测试的工作底稿**
- D. 有关实质性测试的工作底稿**

**答案： BCD**

## **（五）审计工作底稿的保存期限**

**如果完成审计业务，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 10 年；如果未能完成审计业务，应当自审计业务中止日起至少保存 10 年。**

**对于连续审计的情况，当期归整的永久性档案可能包括以前年度获取的资料（有可能是10年以前）。这些资料虽然是在以前年度获取，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，应视为当期取得并再保存10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10年。**



**【例题 · 多选题】**在归整或保存审计工作底稿时，下列表述中正确的有（ ）。

A. 如果未能完成审计业务，审计工作底稿的归档期限为审计业务中止日后的 60 天内

B. 在审计报告日后将审计工作底稿归整为最终审计工作档案是审计工作的组成部分，可能涉及实施新的审计程序或得出新的审计结论

C. 在完成最终审计档案的归整工作后，不得修改现有审计工作底稿或增加新的审计工作底稿

D. 如果 A 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 10 年

**【答案】** AD

**【单项选择题】** 审计工作底稿的归档期限是 ( )。

- A . 审计报告日后三十天**
- B . 审计报告日后六十天**
- C . 审计业务约定书后六十天**
- D . 审计业务中止后九十天**

**答案： B**

**【例题 · 简答题】** ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责对甲公司 20×8 年度财务报表进行审计。20×9 年 2 月 15 日，A 注册会计师完成审计业务，并于 5 月 15 日将审计工作底稿归整为最终审计档案。20×9 年 5 月 20 日，A 注册会计师意识到甲公司存在舞弊行为，私下修改了部分审计工作底稿。20×9 年 6 月 1 日，甲公司财务舞弊案爆发，A 注册会计师擅自销毁了甲公司审计工作底稿。

**要求：** 根据审计工作底稿准则和会计师事务所质量控制准则，回答下列问题：

- (1) A 注册会计师在归整审计档案时是否存在问题，并简要说明理由。**
- (2) 在归整审计档案后，A 注册会计师私下修改审计工作底稿是否存在问题，并简要说明理由。**
- (3) ABC 会计师事务所在保存审计工作底稿方面是否存在问题，简要说明理由。**

**【练习】注册会计师在对应收账款进行审计时，收集到如下审计证据：**

- ① 被审单位销售发票；**
- ② 被审单位购货发票；**
- ③ 被审单位对应收账款存在性的声明；**
- ④ 被审单位债务人寄来的对账单；**
- ⑤ 注册会计师对被审单位债务人进行函证，债务人的回函。**
- ⑥ 被审计单位出库单**

**要求：将上述审计证据按可靠程度的强弱依次排列。并说明原因。**