

我对审计工作底稿的 思考和理解

刘志耕

编制审计工作底稿是审计工作中一项重要的工作。那么，审计工作底稿究竟为何物？笔者根据实际工作经验从以下三个方面谈谈对审计工作底稿的思考和理解。

一、审计工作底稿是审计程序和审计证据

《中国注册会计师审计准则第1131号——审计工作底稿》第五条规定：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。由此可见，审计工作底稿由审计计划、审计程序、审计证据、审计记录四部分组成，它们之间的关系是：制定审计计划是为了实施审计程序，实施审计程序是为了获取审计证据，获取审计证据是为了得出审计记录。如果再做进一步的分析，审计计划本身就是实施审计项目必须履行的审计程序，而且又是关于审计程序的计划，所以审计计划本质上应属于审计程序的范畴；为得出审计结论作出的记录是注册会计师履行审计程序后对所获取审计证据的分析和判断，所以从本质上讲，为得出审计结论作出的审计记录应属于审计证据的范畴，而且是直接支撑审计意见的证据。因此，上述四方面可以简单合并理解为两个方面，即审计工作底稿是审计程序和审计证据。

在日常审计实务中，一些注册会计师对审计程序的履行和审计证据的获取常存在以下两大误区：

一是形式主义。一些注册会计师往往只注重形式上的程序履行和证据获取，不对所履行审计程序的必要性及所获取审计证据的充分性、适当性进行分析和判断，也不对已获取的审计证据是否能够从总体上将审计风险降低到可以接受的低水平进行分析和判断，只是一味从形式上满足对审计程序和审计证据的需要，简化、篡改应履行的审计程序；不讲究程序与程序、程序与证据及证据与证据之间的关联性，不对履行的程序和获取的证据进行分析和评价。凡此种种，不仅使得应履行的审计程序不能完整、规范，而且使得应获取的审计证据不充分也不恰当。

二是唯程序论。一些注册会计师受“将审计程序执行到

位”的传统审计理念的影响，一味强调审计程序，认为实施审计就是履行审计程序，以完成审计程序作为得出审计结论及据以发表审计意见的依据，不知道分析、评价完成的审计程序究竟获取了何种审计证据，不从应该获取哪些审计证据的角度考虑问题，更不知道评价所获取审计证据对审计结论的影响（包括多个证据对审计结论综合影响的评价），忘记了发表审计意见必须建立在获取充分、适当的审计证据基础之上，忘记了审计证据才是发表审计意见的直接依据。

二、审计工作底稿是职业判断和审计轨迹

《中国注册会计师审计准则第1101号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》第二十二条规定：审计准则旨在规范和指导注册会计师对财务报表整体是否不存在重大错报获取合理保证，要求注册会计师在整个审计过程中运用职业判断并保持职业怀疑。需要运用职业判断并保持职业怀疑的重要审计环节主要包括：（一）通过了解被审计单位及其环境，识别和评估由于舞弊或错误导致的重大错报风险；（二）通过对评估的风险设计和实施恰当的应对措施，针对是否存在重大错报获取充分、适当的审计证据；（三）依据从获取的审计证据中得出的结论，对财务报表形成审计意见。从上述规定可以看出，注册会计师的职业判断实际上应运用于整个审计过程，即注册会计师每履行一项审计程序，每获取一项审计证据，每得出一项审计结论，每发表一项审计意见，都应建立在职业判断的基础之上，所以，可以这样认为，审计工作底稿实际上就是记录注册会计师职业判断的工作底稿。

但是，注册会计师要作出正确的职业判断，必须以全面理解和严格遵循审计准则为前提，要对履行的每一项审计程序、获取的每一个审计证据、得出的每一条审计结论进行审查、分析及评价，并需充分运用相关专业知识和技能和经验。同时，注册会计师每作出一项判断，都有一个履行程序、获取证据、作出结论记录（即职业判断）的完整判断过程，这些过程反映在审计工作底稿中实际上就是一条条审计轨迹的真实记载，所以，又可以这样认为，审计工作底稿实际上就是审计

轨迹的原始记录,而且是记录注册会计师职业判断来龙去脉的原始轨迹。

但是,在日常审计实务中,常有一些注册会计师对职业判断要么不能认真对待,要么因自身专业知识、技能和经验所限不知道哪些情形需要职业判断,也不知道如何正确作出职业判断。因此,一些工作底稿常常因职业判断不够准确或缺失而使得审计轨迹不清晰、不完整、不规范,不仅在一定程度上影响了对审计计划、审计程序、审计证据及审计结论的准确性,同时还给注册会计师带来了职业风险。

三、审计工作底稿是诚信档案和责任小说

为什么说审计工作底稿是诚信档案和责任小说?笔者先提出以下两个问题:第一个问题。大家知道,审计工作底稿不仅是注册会计师体力和脑力劳动的成果,而且还是注册会计师执业实践过程真实的工作记录,这种记录就像是历史档案,真实记录了注册会计师执业的全过程,所以,从本质上讲,审计工作底稿实际上就是一种档案记录。但是,如果说工作底稿是档案,那应该属于何种性质的档案?第二个问题。从审计工作底稿中注册会计师对被审计单位经营情况和财务状况的层层了解,从对被审计单位可能存在的重大错报风险的分析、判断及排除,从一环扣一环审计程序的履行,从一个又一个审计证据的获取,从对每一个审计结论的作出,从全面实施审计后最终对会计报表整体作出的审计意见,整个审计过程实际上贯穿着一个内容不同、长短不等、有风险分析、有风险判断及风险排除的故事情节,所以,审计工作底稿又像是一部精美的小说,但如果认为是小说,那又应该属于什么性质的小说?

众所周知,诚信是市场经济赋予注册会计师行业的核心价值,社会需要注册会计师诚信执业,所以,注册会计师必须承担起为社会提供诚信服务的职业责任,而审计工作底稿

不仅是注册会计师提供诚信服务并履行职业责任最主要、最重要的载体,也是证明注册会计师能否提供诚信服务并履行职业责任的原始记录,所以,审计工作底稿不仅寄予了社会对诚信更多的期望,而且也肩负着注册会计师崇高的职业责任。基于此,笔者对第一个问题做以下回答:如果说审计工作底稿是档案,那就应是注册会计师执业留下的最原始的“诚信档案”,档案不仅记载了注册会计师能否诚信执业的原始过程,实际上也影响并决定了注册会计师协会对每一位注册会计师诚信档案记载的内容。

由于编制审计工作底稿不仅需要注册会计师具有高度的职业责任心,而且还需要注册会计师始终坚守独立、客观、公正的职业原则,所以,在工作底稿的众多故事情节中,不仅应有注册会计师职业经验和执业技能的展示,而且更应体现出注册会计师对自身责任和对社会责任的履行情况。事实上,在工作底稿中,每一段审计轨迹就是注册会计师履行职业责任的轨迹,每一项审计判断又是一次职业责任的考验。基于此,笔者对第二个问题做以下回答:如果说审计工作底稿是小说,那就应是一本专题诉说注册会计师职业责任的“责任小说”,小说不仅记载了注册会计师能否为职业责任坚持不懈的真实故事,而且也影响并决定了注册会计师对相关审计业务责任风险的有无和大小。

诚然,事务所要做大做强,不仅要树立诚信执业、责任至上的职业理念,而且还要树立创名牌产品、做百年老店的品牌意识,而这些就来自原始的“诚信档案”,来自“责任小说”。所以,每一位注册会计师务必写好自己原始的“诚信档案”和“责任小说”,让“诚信档案”真实诚信,让“责任小说”充满责任,只有这样,你的“诚信档案”才能誉满天下,你的“责任小说”才能精彩纷呈。 ■

(作者单位:江苏省南通市注册会计师协会)

责任编辑 刘黎静

● 简讯

“内部控制:应用·评价·审计” 暨第五届立信会计学术研讨会召开

为增进会计学术交流,顺应内部控制改革与发展趋势,探讨内部控制实施过程中出现的新问题、新现象,由中国会计学会内部控制专业委员会和上海立信会计学院联合主办的“内部控制:应用·评价·审计”学术研讨会暨第五届立信会计学术研讨会不久前在上海立信会计学院召开。来自中国会计学会、厦门大学、上海国家会计学院、上海财经大学等会计理论与实务界的60余位学者专家参加了本次研讨会。

财政部会计资格评价中心副主任、中国会计学会内部控制专业委员会副主任委员朱海林,安徽工业大学副校长林钟高,东北财经大学张先治教授,首都经贸大学马元驹教授,上海财经大学朱荣恩教授,上海立信会计学院肖成民副教授分别作了主题报告。研讨会针对提交的论文进行了分组交流。与会专家和学者围绕“内部控制”这一主题,分别对内部控制应用、评价与审计及其他相关问题展开了深入的学术交流和实务探讨。

(本刊记者)