

形成审计工作底稿的 错误做法及其纠正

□ 崔宏

审计工作底稿是注册会计师为形成审计意见所收集的审计证据的记录载体。形成的审计工作底稿的质量如何直接关系到审计工作质量的高低,因此,各会计师事务所和注册会计师对如何形成审计工作底稿都非常重视。但同时也发现不少注册会计师在形成审计工作底稿的过程中,还存在一些错误做法,急需纠正。

一、简单抄写会计账目。这种做法源于注册会计师对审计工作底稿的性质、作用缺乏科学认识,只是简单地抄写会计账簿上的一些数字,而没有审计过程记录、注册会计师的专业判断或审计结论,这样的工作底稿不能称之为审计工作底稿,如果注册会计师的工作底稿如此形成,不仅失去了审计的现实意义,也降低了注册会计师的职业水准,被审计单位也完全没有必要支付昂贵的审计费用。

为克服这种错误做法,注册会计师在形成工作底稿时,需明确和掌握以下几点:一是认识审计工作底稿的层次性。一般地,会计报表项目的审计要形成明细表(余额或发生额)、核查表(审计过程记录)、审定表(余额或发生额的确认)三个层次的工作底稿。当然根据项目的特点和业务的繁简程度,上述三个层次的底稿可以二合一甚至三合一,但作为一套完整的审计工作底稿,三个层次的内容缺一不可;二是在审计工作底稿中,必须记录注册会计师的审计轨迹和所做的专业判断。会计账簿上的数字如何是被审计单位的会计责任,注册会计师的审计责任是对其通过审计发表意见,因此,注册会计师的审计过程以及审计的结论必须记录于工作底稿上。

二、取得底稿不予审计。审计工作底稿的形成有注册会计师自己编制和由他人提供或代编而由注册会计师取得两种途径。一些注册会计师对他人提供或代为编制的工作底稿,不予审计,而直接作为审计工作底稿并归入档案。这种做法降低了事务所的质量控制标准,以未经审计的证据作为发表审计意见的基础会给注册会计师带来审计风险。

按照独立审计准则的要求,对被审计单位或第三者提供或代为编制的工作底稿,在取得时注册会计师必须注意

以下三点:一是应向审计资料的提供者或代编者说明基本要求;二是对所取得的审计资料实施必要的审计程序,并注明资料的来源;三是注册会计师要作出相应的审计记录并签名。经过上述三道程序方可形成审计工作底稿。

三、外勤结束才填补底稿。一些注册会计师往往在外勤审计结束后大量填补应于外勤期间完成的审计工作底稿,这主要是为了应付有关部门的检查,将没有实施的审计程序或遗漏事项捏造完成,炮制符合专业要求的工作底稿;或是迁就既定的审计时间规划进度,把在外勤期间没有完成的部分内容于日后“填平补齐”。这种亡羊补牢的做法并不适用于审计,有违审计准则的要求,也是造成注册会计师审计质量低下、增大审计风险的一个主要因素。

为了避免这种错误做法,会计师事务所和注册会计师必须做到以下几点:一是恪守职业道德,保持应有的职业谨慎态度,树立风险意识;二是建立和实施预审与客户日常接触制度,发现问题,及时处理,均衡业务量;三是制定科学的审计计划,确保程序到位,时间充裕;四是不断提高注册会计师的业务水平和实务操作经验,提高审计效率,保证审计质量。

四、没有问题不予记录。一些注册会计师受传统审计查错防弊目标的习惯影响,审计中侧重于审查被审计单位会计处理中的差错问题,并且只把查出的问题予以记录形成审计工作底稿。这种做法严重违背了现代审计的要求。现代审计的目标已由查错防弊为主转到了以鉴证会计报表的公允性为主,为了对被审计单位会计报表的“三性”发表审计意见,需要以审计工作底稿上记录的审计证据为基础,没有问题的不予记录必然造成审计证据的不充分。同时若将来一旦发生法律诉讼,由于未做记录,极有可能被司法机关认定没有实施相关审计程序,从而认定为过失甚至欺诈行为,还可能被判承担相应的法律责任。可见,对已实施审计程序但没有发现的问题事项予以记录,也是注册会计师自我保护的要求。

为扭转这种错误做法,注册会计师需要在几方面提高

改制后会计师事务所 执业质量低下的原因及对策

□ 张庆龙 陆龙章

一、改制后会计师事务所执业质量低下的原因分析

会计师事务所的脱钩改制给整个注册会计师行业带来了生机和活力，与此同时会计师事务所面临的风险和责任也在逐步加大，“以质量求生存，以信誉求发展”不再是理想化的口号，而是决定事务所生存和发展的客观现实。但是改制后会计师事务所执业质量低下这一事实却在一定范围内依然存在，究其原因，笔者认为有以下几点：

(一)组织形式不尽合理。改制后会计师事务所的组织形式多数为有限责任公司，只有少数为合伙制，且注册资本大多为30万元人民币。按照法律规定，这种形式的事务所承担的经济责任应以30万元人民币为限。试想一下，一个仅仅以30万元人民币为限承担经济责任的组织，却从事着百万元甚至是上千万元、上亿元的审计、咨询业务，资格和权利是如此的不相匹配。正因为如此，在当今会计市场竞争日益激烈的情形下，一些事务所的管理当局在利益的驱动下，依然以降低执业质量，争取执业数量来提高经济效益。另一方面，在有限责任事务所中，注册会计师和事务所之间存在投

资与被投资关系，而与注册会计师执业水平的高低、注册会计师执业产生的后果没有直接关系。如果注册会计师不是事务所的出资人，该注册会计师出现重大过失，只能由事务所进行赔偿，这对于出资人来讲，显然是不公平的。

(二)改制后的会计师事务所人力资源的配置存在着不合理的现象。改制后的事务所是否有竞争力，是否有发展前途，关键在于改制后会计师事务所人力资源配置是否合理。但是，在脱钩改制的过程中，挂靠单位对事务所人事方面的政策基本上采取“一刀切”的办法，实质上就是挂靠单位将事务所沉重的人员包袱踢给改制后的事务所，虽然事务所与挂靠单位之间的人事关系没了，但脱钩后的事务所在人事方面的改革却非常艰难。改制后的事务所一方面人员过剩，另一方面真正素质高的执业人员不够，吸收新的人员又怕养不起，于是有的事务所依然以退休的或者兼职的注册会计师为主；再有就是主任会计师和发起人的产生很多是在挂靠单位的一手包办下形成的，而不是通过民主选举产生，更谈不上志同道合。人力资源如此配置，事务所很难形成高效益的团体，特别是在进行重大决策时，这些人往往各有各的小算盘，没有“求大同，存小异”的合作精神，不利于

认识：一是树立现代审计观念，一切审计行为围绕会计报表的“三性”进行；二是严格按照审计准则的要求执行审计程序，无论是否查出问题，只要是实施了审计程序，必须记录于工作底稿上；三是按照重要性原则，在记录审计过程和结论时，要作出专业判断，简明扼要记录重要事项。总的原则是，凡需要判断、分析的重要事项及审计人员的有关结论，都应包括在工作底稿中；凡是与审计无关的则不应随便记入。具体判断时应考虑：此项资料是否为审计报告所必需，是否为证明报告中某一项目所必需，是否为进一步开展审计所必需，是否为确定会计记录和经济业务的错弊所必需，是否为管理建议等其他服务项目所必需，是否因缺少会造成不良后果。

五、发现问题不予记录。个别会计师事务所和注册会计师明明审计出了问题，却不予记录，或记录后再从工作底稿中撤掉。究其原因，主要是被审计委托人或被审计单位的“购买”动因，进而注册会计师与其同流合污、通同作弊，为了事先已决定好了的审计意见，去掉非支持性证据，以防有关部门对工作底稿的业务检查。这种行为属审计欺诈性行为，必须予以根治。

防范这种错误做法，必须强化职业道德教育，捍卫注册会计师独立性的灵魂，审计必须作到由证据而结论，决不能由结论而证据，明知有重要的错弊，必须详实记录于审计工作底稿，决不能销毁证据而做虚假陈述。

(作者单位：河北省财政厅) 责任编辑 袁庚