

# 審計準則公報第四十五號

## 「查核工作底稿準則」訂定條文

### 內容簡介

1. 本公報係參考國際審計準則第 230 號 (ISA230) 之相關規定訂定。
2. 本公報主要係規範查核人員設置查核工作底稿所應遵循之事項，內容包括六節共四十條條文及附錄。
3. 本公報主要規範內容為：
  - (1) 查核人員應及時編製查核工作底稿。
  - (2) 查核工作底稿之格式、內容及範圍。
  - (3) 查核工作底稿之檔案彙整。
  - (4) 查核報告日後如變更查核工作底稿應記錄之事項。
  - (5) 查核工作底稿之所有權及保管責任。
4. 本公報擬自中華民國九十七年一月一日(含)起實施。

本內容簡介僅係簡要說明本公報主要訂定內容。至於其他內容，請參閱本草案全文。

# 查核工作底稿準則

## 壹、前　　言

第一條 本公報依「一般公認審計準則總綱」第六條訂定。  
第二條 查核人員設置查核工作底稿應依本公報規定辦理。  
第三條 查核工作底稿係查核工作之紀錄，以證實查核工作已依照一般公認審計準則及相關法令規定適當實施，並作為出具查核報告之依據。查核工作底稿之功用如下：

1. 協助查核團隊規劃及執行查核工作。
2. 協助對查核工作負有督導責任之查核人員指導及監督查核工作之進行，以履行其依審計準則公報第四十四號「查核歷史性財務資訊之品質管制」規定應盡之複核責任。
3. 促使查核團隊對其查核工作負責。
4. 保存對未來查核工作具有重大延續性意義事項之紀錄。
5. 提供有經驗之查核人員能依事務所品質管制制度執行複核及檢查。
6. 提供外部人員能依相關法令規定執行查核工作品質之檢查。

## 貳、目　　的

第四條 查核人員編製查核工作底稿之目的如下：

1. 提供足夠及適切之紀錄作為出具查核報告之依

據。

2. 證實查核工作已依照一般公認審計準則及相關法令規定執行。

## 參、定 義

第五條 本公司報用語定義如下：

1. 查核工作底稿：係指查核人員對所執行查核程序、所獲取查核證據及所達成查核結論之紀錄。
2. 有經驗之查核人員：係指適度瞭解下列事項，並具有相當查核經驗之會計師事務所內部或外部人員：
  - (1)查核過程。
  - (2)審計準則公報及相關法令規定。
  - (3)受查者事業。
  - (4)與受查者所屬產業有關之特殊查核及財務報導事項。

## 肆、基本準則

### 及時編製查核工作底稿

第六條 查核人員應及時編製查核工作底稿。

### 記錄所執行之查核程序及所獲取之查核證據

#### 查核工作底稿之格式、內容及範圍

第七條 查核人員所編製之查核工作底稿，應使有經驗之查核人員縱未參與該查核案件，亦能瞭解下列事項：

1. 為符合審計準則公報及相關法令規定所執行查核

程序之性質、時間及範圍。

2. 執行查核程序之結果及所獲取之查核證據。
3. 查核時所發現之重大事項及其所達成之結論，暨達成該等結論所作之重大專業判斷。

**第 八 條** 查核人員與管理階層及其他人員對重大事項之討論，應列入查核工作底稿，其內容尚應包括討論之時間及對象。

**第 九 條** 查核人員如發現與重大事項查核結論有不一致之資訊，應記錄該不一致之處理情形，並作成最終結論。

### **無法採用相關規定**

**第 十 條** 如情況特殊，查核人員經判斷無法採用審計準則公報所規範之相關準則或查核程序時，應記錄所執行之替代查核程序如何達成該規範之目的，以及無法採用之原因。

### **辨認所測試項目、查核工作底稿之編製者及複核者**

**第 十一 條** 查核人員於記錄所執行查核程序之性質、時間及範圍時，應記載下列事項：

1. 所測試項目之可辨認特性。
2. 執行查核工作之人員及完成查核工作之日期。
3. 複核查核工作之人員、日期及範圍。

### **檔案彙整**

**第 十二 條** 查核人員應於查核報告日後，及時完成查核工作底稿之檔案彙整。

**第 十三 條** 查核人員於完成查核工作底稿之檔案彙整後，於查核工作底稿保管期限屆滿前，不得予以刪除或銷毀。

**第十四條** 查核人員於完成查核工作底稿之檔案彙整後，如須修改或新增現有查核工作底稿時，查核人員應記錄下列事項：

1. 執行及複核之人員及時間。
2. 修改或新增之原因。
3. 對查核結論之影響。

## **查核報告日後查核工作底稿之變更**

**第十五條** 查核報告日後，如發生查核人員須增加查核程序或達成新查核結論之特殊情況，查核人員應記錄下列事項：

1. 所發生之情況。
2. 新增之查核程序、取得之查核證據及達成之查核結論。
3. 執行及複核之人員及時間。

## **所有權及保管責任**

**第十六條** 查核工作底稿之所有權，除法令另有規定者外，屬於會計師事務所。

會計師事務所及其人員對於查核工作底稿，應盡善良保管之責任，其內容不得洩露於第三者。

## **伍、應用指引**

### **及時編製查核工作底稿** (相關條文：第六條)

**第十七條** 查核人員及時編製查核工作底稿，有助於提升查核工作之品質，並使查核證據與查核結論之複核及評

估更能有效執行。執行查核時即時編製之查核工作底稿，通常較一段時間後始編製者更為精確。

## 記錄所執行之查核程序及所獲取之查核證據

### 查核工作底稿之格式、內容及範圍（相關條文：第七條）

第十八條 查核工作底稿之格式、內容及範圍，取決於下列因素：

1. 受查者之規模與複雜程度。
2. 所執行查核程序之性質。
3. 已辨認之重大不實表達風險。
4. 所獲取查核證據之重要性。
5. 已辨認錯誤或例外之性質及範圍。
6. 查核結論作成書面紀錄之必要性。如查核結論不易直接由所執行之查核程序或所獲取之查核證據推論而得時，查核結論之基礎作成書面紀錄之必要性。
7. 所採用之查核方法及工具。

第十九條 查核工作底稿可能以紙本、電子檔或其他方式記錄，其內容通常包括：

1. 查核程式。
2. 各項分析。
3. 討論重要議題之備忘錄。
4. 重大事項之彙總。
5. 詢證函及聲明書。
6. 檢查表。
7. 有關重大事項之往來函件（包含電子郵件）。

查核工作底稿亦可能包括受查者紀錄（例如重要契約或協議）之摘要或影印本，但查核工作底稿無法取代受查者之會計紀錄。

每一查核案件應單獨建立查核工作底稿檔案。

**第二十條** 工作底稿及財務報表之草稿、表達初步看法或不完整之註記、更正錯誤前之文稿及重複之文件，通常不列入查核工作底稿。

**第二十一條** 查核人員提出之口頭說明不足以支持其所執行之查核工作或所達成之結論，但可用以解釋或釐清查核工作底稿之資訊。

#### **對小規模受查者之特定考量**（相關條文：第七條）

**第二十二條** 對小規模受查者之查核工作底稿內容及範圍，通常少於大規模受查者之查核工作底稿。例如，由主辦會計師執行所有查核工作之查核案件，其查核工作底稿內容則不包括有關查核團隊討論及監督之紀錄。

**第二十三條** 查核人員可以同一工作底稿記錄多種事項，並輔以適當之交叉索引，使小規模受查者查核工作底稿之編製更有效率。例如，對小規模受查者事業及其內部控制之瞭解、整體查核策略及查核計畫、重大性、風險評估、查核過程中之重大事項及作成之結論，可於相同查核工作底稿中一併記錄。

#### **遵循一般公認審計準則之紀錄**（相關條文：第七條第1款）

**第二十四條** 查核工作底稿係查核工作已依照一般公認審計準則執行之證據。實務上查核人員無須記錄查核時所考量之每一事項，對某些事項之遵循情形，如於查核

工作底稿檔案中已顯而易見，查核人員亦無須逐一說明，例如：

1. 適當之書面查核計畫，即可顯示查核人員已完成查核規劃。
2. 為確認管理階層回應所作特定查核程序之紀錄，即可證明查核人員已依一般公認審計準則保持適當專業上之懷疑。
3. 主辦會計師適時參與查核工作之書面紀錄，例如主辦會計師依審計準則公報第三十二號「內部控制之考量」及第三十七號「對受查者事業之瞭解」之規定參與討論之紀錄，即可證明已遵循一般公認審計準則負責查核工作之指揮、監督及執行。

#### **記錄重大事項**（相關條文：第七條第3款）

**第二十五條** 查核人員應客觀分析事實及情況以判斷事項之重大程度。重大事項通常包括：

1. 產生重大風險之事項。
2. 執行查核程序之結果顯示下列情況：
  - (1)財務資訊存有重大不實表達。
  - (2)查核人員需要修正先前所評估之重大不實表達風險及對該風險之回應。
3. 造成查核人員執行必要查核程序有顯著困難之情況。
4. 發現可能導致修正查核報告意見或須於查核報告中說明欲強調某一重大事項之情況。

**第二十六條** 查核人員執行查核工作及評估查核結果時所作之專業判斷，係決定記錄重大事項之查核工作底稿格

式、內容及範圍之重要因素。記錄對重大事項所作專業判斷之工作底稿，可解釋查核人員所作之結論並提升專業判斷之品質。該等事項對以下人員特別重要：

1. 負責複核查核工作底稿之人員。
2. 於次期須查核具重大延續性意義事項（例如會計估計之追溯複核）之人員。

**第二十七條** 查核人員對重大事項所作之專業判斷，應適當記錄於查核工作底稿者，例舉如下：

1. 查核人員作專業判斷時所考量之資訊或因素。
2. 查核人員為獲取進一步查核證據，執行審計準則公報要求以外之查核程序所依據之基礎。
3. 查核人員評估受查者之主觀判斷是否合理（例如重大會計估計是否合理）所作結論之基礎。
4. 查核人員質疑查核證據之真實性而執行進一步查核時，對查核證據真實性所作結論之基礎。

**第二十八條** 查核人員通常會對下列事項編製查核結果彙總，作為查核工作底稿之一部分：

1. 查核期間所辨認之重大事項及其處理結果之敘述。
2. 其他提供前款所述資訊相關查核工作底稿之交叉索引。

對大型或複雜之查核案件而言，此類彙總可增加複核及檢查查核工作底稿之效果及效率，並有助於查核人員對重大事項之考量。此類彙總亦有助於查核人員評估所執行之查核程序及所作成之查核結論，是否符合個別查核目標而使查核人員達成整體查核

目標。

### **記錄與管理階層或其他人員對重大事項之討論（相關條文：第八條）**

**第二十九條** 查核工作底稿之紀錄不限於查核人員所記載之事項，亦可為其他適當之紀錄，例如受查者所作而經查核人員確認之會議紀錄。

查核人員討論重大事項之對象，包括受查者之治理單位、其他內部人員及外部人士（如提供受查者專業服務之人員）。

### **記錄不一致資訊之處理情形（相關條文：第九條）**

**第三十條** 查核人員應記錄不一致資訊之處理情形，惟其意非指查核人員須保留所有已被更新之紀錄。

### **無法採用相關規定（相關條文：第十條）**

**第三十一條** 審計準則公報所規範之準則及查核程序，係為協助查核人員達成整體查核目標。因此，除情況特殊，查核人員應遵循與查核案件相關之準則及查核程序。

**第三十二條** 查核人員對特定準則及查核程序於顯不適用時，無須作成紀錄，其情況例舉如下：

1. 繼續受任案件無須適用審計準則公報第二十一號「首次受託一期初餘額之查核」。
2. 受查者無存貨無須適用審計準則公報第九號「存貨盤點之觀察」。

**辨認所測試項目、查核工作底稿之編製者及複核者**（相關條文：第十  
一條）

**第三十三條** 查核人員對可辨認特性加以記錄，可釐清其責任歸屬，並有助於對例外或不一致情況之調查。可辨認特性因查核程序之性質及測試之項目而異，例舉如下：

1. 對受查者採購單詳細測試之程序，查核人員可按日期及編號辨認被選取測試之採購單。
2. 對選取或複核母體中所有超過一定金額者之程序，查核人員可記錄所辨認之母體及所執行程序之範圍（例如，查核普通日記簿所記載超過某金額之所有分錄）。
3. 對母體採系統選樣之程序，查核人員為辨認所選取之文件，可記錄選樣母體、選樣起點及選取間隔（例如，自4月1日至9月30日之出貨單中，由編號第12345號開始，每隔100號選取一筆）。
4. 對詢問受查者員工之程序，查核人員可記錄查詢之日期、員工之姓名及職務。
5. 對觀察之程序，查核人員可記錄其主要觀察事項、觀察過程、相關參與人員及其所擔負之責任，以及執行該程序之時間與地點。

**第三十四條** 查核人員複核查工作底稿，必須於查核工作底稿中為適當之紀錄及表達，其意非指所有查核工作底稿皆須有複核之證據。但其經複核者，須載明複核之人員及日期。

## **檔案彙整** (相關條文：第十二條及第十三條)

- 第三十五條** 查核工作底稿之檔案彙整應及時為之，通常於查核報告日後六十天內完成。
- 第三十六條** 查核工作底稿之檔案彙整係屬行政管理程序，並不涉及查核程序之增加或作成新查核結論。惟於彙整過程中可能因行政管理之需要，而須對查核工作底稿檔案作必要之處理，例如：
1. 刪除或丟棄被更新之文件。
  2. 對查核工作底稿作分類、核對或交叉索引。
  3. 完成與檔案彙整相關之檢查表並簽名。
  4. 整理查核人員於查核報告日前取得，且已與查核團隊相關成員討論並達成共識之查核證據，作成更清楚之紀錄。
- 第三十七條** 查核工作底稿之保管年限，自查核報告日起算不短於五年，但如聯屬公司合併報表之查核報告日較晚，則自聯屬公司合併報表之查核報告日起算。

## **查核報告日後查核工作底稿之變更** (相關條文：第十五條)

- 第三十八條** 第十五條所稱特殊情況，包括查核人員於財務資訊公布後，發現於查核報告日已存在，且與已查核財務資訊有關，並可能造成財務資訊及查核報告必須修正之事實。

## **陸、附　　則**

- 第三十九條** 本公報自實施日起取代本會於中華民國七十二年六月一日發布，中華民國七十四年十二月三十一日修

訂之審計準則公報第三號「查核工作底稿準則」。

第 四十 條 本公報於中華民國○○年○○月○○日發布，並對會計年度開始日在中華民國九十七年一月一日以後財務報表之查核工作適用之。

## **附錄 本公報重要名詞中英對照表**

查核工作底稿檔案	Audit file
查核程序	Audit procedure
查核過程	Audit process
有經驗之查核人員	Experienced auditor
聯屬公司	Group
備忘錄	Memoranda