

# 審計工作底稿及會計師事務所之品質控制

## 第七章

### 大綱

- ◎ 工作底稿之意義、目的及功用
- ◎ 會計師事務所品質控制政策或程序





## 內文教學區

### 壹、工作底稿之意義、目的及功用

一般公認審計準則外勤準則第4條：「承辦查核案件應設置工作底稿。」

#### 一、定義

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。

#### 二、工作底稿之相關規定

(一) 工作底稿之功用	<ol style="list-style-type: none"><li>1. 協助查核團隊規劃及執行查核工作。</li><li>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。</li><li>3. 促使查核團隊對其查核工作負責。</li><li>4. 保存對未來查核工作具有重要延續性意義事項之紀錄。</li><li>5. 提供有經驗之查核人員能依會計師事務所品質管制制度執行複核及檢查。</li><li>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。</li></ol>
(二) 編製查核工作底稿之目的	<ol style="list-style-type: none"><li>1. 提供足夠及適切之紀錄作為出具查核報告之依據。</li><li>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規劃與執行。</li></ol>
(三) 查核工作底稿應列入之事項	<ol style="list-style-type: none"><li>1. 查核人員與受查者管理階層、治理單位及其他人員對重大事項之討論，其內容尚應包括討論之時間及對象。</li><li>2. 查核人員對與重大事項最終查核結論有不一致之資訊，應紀錄該不一致之處理情形。</li><li>3. 查核人員於紀錄所執行查核程序之性質、時間及範圍時，應記載下列事項：<ol style="list-style-type: none"><li>① 所測試項目之可辨認特性。</li><li>② 執行查核工作之人員及完成查核工作之日期。</li><li>③ 複核查核工作之人員、日期及範圍。</li></ol>※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。執行查核時即編製之查核工作底稿，通常較查核後一段時間開始編製者更為精確。</li><li>4. 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，應紀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。</li></ol>



## 第七章 審計工作底稿及會計師事務所之品質控制

<p>(四) 查核報告日後工作底稿之處理</p>	<ol style="list-style-type: none"><li>1.於查核報告日後，及時完成查核工作底稿之檔案彙整及歸檔。</li><li>2.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，查核人員應紀錄下列事項：<ol style="list-style-type: none"><li>①執行及複核之人員及日期。</li><li>②修改或新增之原因。</li></ol></li></ol>
<p>(五) 工作底稿之保管及所有權歸屬</p>	<ol style="list-style-type: none"><li>1.工作底稿保管期限屆滿前，不得予以刪除或銷毀。</li><li>2.查核工作底稿之所有權，除法令或會計師事務所內部契約另有規定者外，屬於會計師事務所。</li><li>3.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。</li></ol>
<p>(六) 查核工作底稿之格式、內容及範圍，取決於右列因素</p>	<ol style="list-style-type: none"><li>1.受查者之規模與複雜程度。</li><li>2.所執行查核程序之性質。</li><li>3.已辨認之重大不實表達風險。</li><li>4.所獲取查核證據之重要性。</li><li>5.已辨認錯誤或例外之性質及範圍。</li><li>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，其查核結論基礎作成書面紀錄之必要性。</li><li>7.所採用之查核方法及工具。</li></ol>
<p>(七) 查核工作底稿之內容</p>	<ol style="list-style-type: none"><li>1.查核程式。</li><li>2.各項分析。</li><li>3.討論重要議題之備忘錄。</li><li>4.重大事項之彙總。</li><li>5.詢證函及聲明書。</li><li>6.檢查表。</li><li>7.有關重大事項之往來函件（包含電子郵件）。</li></ol> <p>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。</p>
<p>(八) 檔案彙整及歸檔規定</p>	<ol style="list-style-type: none"><li>1.查核工作底稿之檔案彙整及歸檔應及時為之，通常於查核報告日後六十天內完成。</li><li>2.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作必要之處理，例如：<ol style="list-style-type: none"><li>①刪除或銷毀被更新之文件。</li><li>②對查核工作底稿作分類、核對或交叉索引。</li><li>③完成與檔案彙整相關之檢查表並簽名。</li><li>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。</li></ol></li></ol>



<p>(九) 工作底稿應具備之組成項目</p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 註明受查者名稱。</li> <li>2. 底稿資料名稱。</li> <li>3. 相關日期或涵蓋的時間。</li> <li>4. 工作底稿編號。</li> <li>5. 與相關的工作底稿作交叉索引（工作底稿索引頁次）。</li> <li>6. 說明查核工作性質。</li> <li>7. 查核記號及符號之說明。</li> <li>8. 結論。</li> <li>9. 編製者簽名及查核完成日期。</li> <li>10. 複核者簽名及日期。</li> </ol>
<p>(十) 工作底稿之基本要求</p>	<p>查核人員所編製之查核工作底稿，應使未參與該查核案件但有經驗之（高階）查核人員也能夠適當地瞭解下列事項：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>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。</li> <li>2. 執行查核程序之結果及所獲取之查核證據。</li> <li>3. 查核時所發現之重大事項及所達成之結論，即達成該結論所作之重大判斷。</li> </ol>

### 三、工作底稿之組織

檔案類型	目的	內容
<p>永久性檔案</p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 提供今年仍適用的事項或資料，提醒審計人員以往之經驗記憶。</li> <li>2. 有助於新進人員迅速瞭解受查者的組織與政策。</li> <li>3. 對於變動不大或沒有變動的項目，可以保留於工作底稿，免予年年都重新編製。</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 受查者之沿革及組織，例如：               <ol style="list-style-type: none"> <li>(1) 公司之組織系統。</li> <li>(2) 主要業務及產品。</li> </ol> </li> <li>2. 重要合約及其他法律文件之摘要或影本對查核工作有重大意義者，例如：               <ol style="list-style-type: none"> <li>(1) 公司成立變更登記之有關文件。</li> <li>(2) 公司章程及管理規章。</li> <li>(3) 借款合同。</li> <li>(4) 租賃合約。</li> <li>(5) 業務合約。</li> <li>(6) 重要員工服務契約。</li> </ol> </li> <li>3. 會計制度及程序之備忘紀錄，例如：               <ol style="list-style-type: none"> <li>(1) 重要會計人員</li> <li>(2) 授權簽名及核准之重要職員。</li> <li>(3) 內部稽核制度。</li> <li>(4) 會計政策及會計實務。</li> </ol> </li> <li>4. 有關之會議紀錄之摘要或影本。</li> <li>5. 查核報告及建議函（亦可列入當期檔案，或單獨建檔）。</li> <li>6. 其他具有長期重要性之資料，例如：               <ol style="list-style-type: none"> <li>(1) 連續數年之彙總比較資料。</li> <li>(2) 其他分析用資料。</li> </ol> </li> </ol>



當期檔案	提供適當完整之資料，以顯示當期查核工作之規劃情形及實際之查核結果，俾作為撰寫查核報告之依據。	係由查核計畫、查核程式等管理性審計工作底稿、工作試算表、導引表、調整分錄與重分類分錄、明細表、分析表、調節表、計算性工作底稿、證實性文件所組成。
------	--	--

**概念補充**

- (一) 小規模受查者查核工作底稿之內容及範圍，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可不包括有關查核團隊討論及複核之紀錄。
- (二) 查核人員可於同一查核工作底稿紀錄多種事項，並輔以適當之交又索引，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、重大性標準、風險評估、查核過程中之重大事項及作成之結論，可於同一查核工作底稿中紀錄。

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紀錄查核時所考量之每一事項或每一專業判斷，對某些事項之遵循情形，如於查核檔案中已顯而易見，查核人員亦無須逐一說明。

**四、查核工作底稿與外勤準則之關係**

外勤準則	工作底稿內容
查核工作應妥為規劃，其有助理人員者，須善加督導。	擬定查核計畫、訂立查核程式及複核工作底稿，且其中之查核計畫與程式均應作成書面化紀錄列於工作底稿中。
對於受查者內部控制應作充分之瞭解，藉以規劃查核工作，決定抽查之性質、時間及範圍。	內部控制問卷、書面說明、流程圖或決策表以及控制測試，並於審計計畫中評估風險以決定查核程序及抽查範圍，應於工作底稿內作適當之說明。
運用檢查、觀察、函證、分析及比較等方法，以獲得足夠及適切之證據，俾對所查核財務報表表示意見時有合理之依據。	各種測試之執行方式。例如，截止測試、觀察存貨盤點、函證銀行存款、分析性複核等，所蒐集之證據應紀錄於工作底稿中。
承辦查核案件應設置工作底稿。	我國明確指出承辦查核案件應設置工作底稿，而美國GAAS並未有此規定。



## 五、工作底稿複核人員、時機與目的

複核人員	時機	目的
高階審計人員	個別工作底稿完成後。	複核助理人員所執行之查核程序是否正確，並明確表達查核時發現的事項及結論。
經理或合夥人	查核工作近完成時進行。	1. 工作底稿所紀錄之證據是否足以支持會計師欲出具之意見。 2. 查核工作是否依一般公認審計準則執行。
第二位合夥人	在前述人員執行完畢後，依事務所內部規範執行之。	1. 又稱為「冷靜複核」，通常由與該受查客戶無任何關係之合夥人複核。 2. 確保事務所「品質管制政策」已確實執行，並對是否已遵照一般公認審計準則完成查核工作，提出第二次意見。

## 貳、會計師事務所品質控制政策或程序

### 一、品質管制之目標

事務所建立品質管制制度之目標，係為合理確信下列事項：

- (一) 事務所及其人員已遵循專業準則及法令。
- (二) 事務所或主辦會計師能於當時情況下出具適當之報告。

### 二、品質管制六大要素

事務所應建立品質管制制度，該制度應包括處理下列要素之政策及程序：

- (一) 事務所領導階層對品質管制之責任。
- (二) 職業道德規範。
- (三) 案件之承接與續任。
- (四) 人力資源。
- (五) 案件之執行。
- (六) 追蹤考核。

該制度之政策及程序，分別就上述六大要素應包括下列規範：

- (一) 事務所領導階層對品質管制之責任：事務所應訂定政策及程序，以塑造於案件執行中注重品質之內部文化。該等政策及程序應規定由事務所之執行長（或相當層級之人員）或經營委員會（或相當層級之單位）承擔品質管制制度之最終責任並確保業務考量不能損及所執行工作之品質。前述提及之政策及程序，亦應涵蓋事務所人員之績效評估、獎勵及升遷（包括激勵制度），以彰顯事務所對品質之最高承諾。此外，事務所指派負責品質管制制度運作之人員，應具備足夠且適切之經驗、能力及權限，以履行其責任。



- (二) 職業道德規範：事務所應訂定政策及程序，以合理確信事務所及其人員已遵循會計師職業道德規範。該政策及程序應使事務所：
  - 1. 傳達獨立性之規範。
  - 2. 變更及評估可能影響獨立性之情況。
  - 3. 採取適當措施消弭該項影響或將其降低至可接受之程度（必要時應終止案件之委任）。
  - 4. 確保任何違反獨立性規範之情事會被盡速告之，以採取適當的因應措施。
- (三) 事務所對於案件之承接與續任應訂定政策及程序，以合理確信於符合下列條件時，事務所方能承接或續任案件：
  - 1. 已考量客戶之誠信，包括客戶主要股東、高階管理人員及治理單位人員之身分及聲譽，且無資訊顯示客戶缺乏誠信。
  - 2. 能勝任案件之執行，並具備足夠之能力、時間及人力。
  - 3. 符合會計師職業道德規範。
- (四) 人力資源：事務所應訂定評估其職員專業能力之政策及程序，以合理確信事務所有足夠具備專業能力，並承諾遵循會計師職業道德規範之人員，使下列事項得以達成。
  - 1. 依專業準則及法令執行案件。
  - 2. 事務所或主辦會計師能於當時情況下出具適當之報告。
- (五) 案件之執行：事務所應訂定政策及程序，以合理確信所有案件均依照專業準則及法令執行，且事務所或主辦會計師能於當時情況下出具適當之報告。該等政策及程序應涵蓋下列事項：
  - 1. 案件執行。
  - 2. 案件監督。
  - 3. 案件複核。
- (六) 追蹤考核：事務所應訂定政策及程序，以合理確信與品質管制制度相關之政策及程序具攸關性及適當性，且被有效執行及遵循。該等政策及程序應包括下列事項：
  - 1. 持續考量及評估事務所之品質管制制度（包括定期選取已完成之案件進行檢查）。
  - 2. 由事務所指派之會計師或其他具備足夠且適切經驗及權限之人員擔負追蹤考核之責任。
  - 3. 要求執行案件或案件品質管制複核之人員，不可參與同一案件之檢查。



私塾重點提示區

1. 工作底稿之保管權及所有權之歸屬。
2. 工作底稿中列為永久性檔案或當期性檔案之區分方法及保存年限規定。
3. 會計師事務所品質控制之六大要素及內容。
4. 對小規模受查者工作底稿之相關規定。

實力養成區

一、選擇題

- ( ) 1. 查核人員於執行分析性複核程序後發現，毛利率由去年的30%增加至今年的45%。查核人員應： (94高考)
- (A) 詢問管理當局如何提高毛利率的具體作法，並將其回答紀錄在工作底稿中
  - (B) 評估管理當局如何提高今年毛利率的作法
  - (C) 要求財務報表應增加有關毛利率之附註揭露
  - (D) 考量是否存有舞弊或財務報表有誤述之可能性
- ( ) 2. 有關查核工作底稿之敘述，下列何者正確？ (99 CPA)
- (A) 會計師對於查核工作底稿，應盡保密及善良保管之責任，故無論在何種情形下，外界皆不得調閱
  - (B) 會計師係由受查公司所聘任，故受查公司如欲借閱查核工作底稿，會計師均不得拒絕
  - (C) 基於查核合併財務報表之需要，子公司查核會計師經子公司通知後，應允許母公司之查核會計師借閱子公司之查核工作底稿
  - (D) 受查公司之股東為保障其權益，得向該公司之簽證會計師借閱查核工作底稿，會計師不得拒絕

二、申論題

1. 編製查核工作底稿是查核人員執行查核工作時不可或缺的部分。(94 CPA)
- (一) 試討論查核工作底稿與我國一般公認審計準則總綱中4條外勤準則之關係。
  - (二) 試問查核人員在判斷查核任務中工作底稿的類型和內容時，受到何種因素的影響？

▶▶【解答】

- (一) 詳見本章內容。
- (二) 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，其查核結論基礎作成書面紀錄之必要性。
7. 所採用之查核方法及工具。