

## 國際審計準則第 230 號 審計工作底稿

(適用於會計期間開始於 2009 年 12 月 15 日及以後的財務報表審計)

### 目 錄

	段落
<b>引言</b>	
本國際審計準則的範圍 .....	1
審計工作底稿的性質和目的 .....	2—3
生效日期 .....	4
<b>目標</b> .....	5
<b>定義</b> .....	6
<b>要求</b>	
及時編製審計工作底稿 .....	7
記錄實施的審計程序和獲取的審計證據 .....	8—13
最終審計檔案的歸檔 .....	14—16
<b>應用和其他解釋性材料</b>	
及時編製審計工作底稿 .....	A1
記錄實施的審計程序和獲取的審計證據 .....	A2—A20
最終審計檔案的歸檔 .....	A21—A24
附錄：其他國際審計準則中對於審計工作底稿的具體規定	

《國際審計準則第 230 號——審計工作底稿》應當與《國際審計準則第 200 號——獨立審計師的總體目標和按照國際審計準則執行審計工作》一併閱讀。

## 引 言

### 本國際審計準則的範圍

1. 本國際審計準則規範了審計師為財務報表審計編製審計工作底稿的責任。附錄中列示了其他國際審計準則對審計工作底稿的具體要求和指引。其他國際審計準則中對工作底稿的具體要求並不限制本國際審計準則的使用。相關法律或法規也可能對編製審計工作底稿提出額外要求。

### 審計工作底稿的性質和目的

2. 符合本國際審計準則要求和其他相關國際審計準則對工作底稿的具體要求的審計工作底稿應該能夠提供：

(a) 審計師得出實現總體目標結論的基礎的證據；<sup>1</sup>

(b) 審計師按照國際審計準則和適用的法律法規的規定計劃和執行了審計工作的證據。

3. 審計工作底稿還可以實現下列目的：

- 有助於項目組計劃和執行審計工作；
- 有助於負責督導的項目組成員按照國際審計準則第 220 號的規定，履行指導、監督與覆核審計工作的責任；<sup>2</sup>
- 使項目組能夠說明其執行審計工作的情況；
- 保留對未來審計持續產生重大影響的事項的記錄；
- 便於按照國際質量控制準則第 1 號<sup>3</sup>或嚴格程度至少相同的國家規定，實施質量控制覆核與檢查；<sup>4</sup>
- 便於根據適用的法律法規或其他要求實施外部檢查。

<sup>1</sup> 《國際審計準則第 200 號——獨立審計師的總體目標和按照國際審計準則執行審計工作》，第 11 段。

<sup>2</sup> 《國際審計準則第 220 號——對財務報表審計實施的質量控制》，第 15—17 段。

<sup>3</sup> 《國際質量控制準則第 1 號——會計師事務所對執行財務報表審計和審閱、其他鑑證和相關服務業務實施的質量控制》，第 32—33 段，第 35—38 段，以及第 48 段。

<sup>4</sup> 國際審計準則第 220 號，第 2 段。

## 生效日期

4. 本國際審計準則適用於會計期間開始於 2009 年 12 月 15 日及以後的財務報表審計。

## 目 標

5. 審計師的目標是，編製工作底稿以便：

- (a) 提供充分、適當的記錄，作為出具審計報告的基礎；
- (b) 提供證據，證明已按照國際審計準則和適用的法律法規的規定計劃和執行了審計工作。

## 定 義

6. 就國際審計準則而言，對下列術語給予以下定義：

- (a) 審計工作底稿，是對實施的審計程序、獲取的相關審計證據以及審計師得出的審計結論的記錄（有時也使用“工作記錄”的術語）。
- (b) 審計檔案，是指一個或多個文件夾或其他存儲介質，以實物或電子形式構成某項具體業務審計工作底稿的記錄；
- (c) 有經驗的審計師，是指會計師事務所內部或外部的具有審計實務經驗，並且對下列方面有合理了解的人士：
  - (i) 審計過程；
  - (ii) 國際審計準則和適用的法律法規的規定；
  - (iii) 被審計單位所處的經營環境；
  - (iv) 與被審計單位所處行業相關的審計和財務報告問題。

## 要 求

### 及時編製審計工作底稿

7. 審計師應當及時編製審計工作底稿。(參見：第 A1 段)

### 記錄實施的審計程序和獲取的審計證據

#### 審計工作底稿的格式、內容和範圍

8. 審計師編製的審計工作底稿，應當使得未曾接觸該項審計工作的有經驗的審計師清楚了解：(參見：第 A2—A5 段，第 A16—A17 段)

(a) 按照國際審計準則和適用的法律法規規定實施的審計程序的性質、時間安排和範圍；(參見：第 A6—A7 段)

(b) 實施審計程序的結果和獲取的審計證據；

(c) 審計中遇到的重大事項和得出的結論，以及在得出結論時作出的重大職業判斷。(參見：第 A8—A11 段)

9. 在記錄已實施審計程序的性質、時間安排和範圍時，審計師應當記錄：

(a) 測試的具體項目或事項的識別特徵；(參見：第 A12 段)

(b) 審計工作的執行人員及完成審計工作的日期；

(c) 審計工作的覆核人員及覆核的日期和範圍。(參見：第 A13 段)

10. 審計師應當記錄與管理層、治理層和其他人員對重大事項的討論，包括所討論的重大事項的性質以及討論的時間和參加人員。(參見：第 A14 段)

11. 如果識別出的信息與針對某重大事項得出的最終結論不一致，審計師應當記錄如何處理該不一致的情況。(參見：第 A15 段)

#### 偏離相關要求

12. 在某些例外情況下，如果認為有必要偏離某項國際審計準則的相關要求，審計師應當記錄實施的替代審計程序如何實現相關要求的目的以及偏離的原因。(參見：第 A18—A19 段)

### 審計報告日後發生的事項

13. 在某些例外情況下，如果審計師在審計報告日後實施了新的或追加的審計程序，或者得出新的結論，審計師應當記錄：（參見：第 A20 段）

（a）遇到的情況；

（b）實施的新的或追加的審計程序，獲取的審計證據，得出的結論，以及對審計報告的影響；

（c）對審計工作底稿作出相應變動的時間和人員，以及覆核的時間和人員。

### 最終審計檔案的歸檔

14. 審計師應當在審計報告日後及時將審計工作底稿歸整為審計檔案，並完成歸整最終審計檔案過程中的事務性工作。（參見：第 A21—A22 段）

15. 在完成最終審計檔案的歸整工作後，審計師不應在規定的保存期限屆滿前刪除或廢棄任何性質的審計工作底稿。（參見：第 A23 段）

16. 除第 13 段規定的情況外，在完成最終審計檔案歸整工作後，如果審計師發現有必要修改現有審計工作底稿或增加新的審計工作底稿，無論修改或增加的性質如何，審計師均應當記錄：（參見：第 A24 段）

（a）修改或增加審計工作底稿的具體理由；

（b）修改或增加審計工作底稿的時間和人員，以及覆核的時間和人員。

## 應用和其他解釋性材料

### 及時編製審計工作底稿（參見：第 7 段）

A1. 及時編製充分和適當的審計工作底稿，有助於提高審計質量，便於在完成審計報告前，對獲取的審計證據和得出的結論進行有效覆核和評價。在審計工作完成後編製的審計工作底稿，可能不如在執行審計工作時編製的審計工作底稿準確。

## 記錄實施的審計程序和獲取的審計證據

### 審計工作底稿的格式、內容和範圍（參見：第 8 段）

A2. 審計工作底稿的格式、內容和範圍取決於下列因素，例如：

- 被審計單位的規模和複雜程度；
- 擬實施審計程序的性質；
- 識別出的重大錯報風險；
- 已獲取的審計證據的重要程度；
- 識別出的例外事項的性質和範圍；
- 當從已執行審計工作或獲取審計證據的記錄中不易確定結論或結論的基礎時，記錄結論或結論基礎的必要性；
- 審計方法和使用的工具。

A3. 審計工作底稿可以紙質、電子或其他介質形式存在。審計工作底稿通常包括：

- 審計計劃；
- 分析表；
- 問題備忘錄；
- 重大事項概要；
- 詢證函回函和聲明；
- 核對表；
- 有關重大事項的往來信件（包括電子郵件）。

審計師還可以將被審計單位文件記錄的摘要或影本（如重大的或特定的合同和協議）作為審計工作底稿的一部分。然而，審計工作底稿並不能代替被審計單位的會計記錄。

A4. 審計工作底稿不需要包括已被取代的審計工作底稿的草稿或財務報表的草稿、反映不全面或初步思考的記錄、存在印刷錯誤或其他錯誤而作廢的文本，以及重複的文件記錄等。

A5. 審計師的口頭解釋本身不能為其執行的審計工作或得出的審計結論提

供足夠的支持，但可用來解釋或澄清審計工作底稿中包含的信息。

*對遵守國際審計準則的記錄*（參見：第 8 段第（a）項）

A6. 原則上，審計師遵守本國際審計準則的要求，將能夠根據具體情況編製出充分、適當的審計工作底稿。其他國際審計準則包含的有關審計工作底稿的具體要求，旨在明確如何將本國際審計準則的要求應用到其他國際審計準則提及的特定情況。其他國際審計準則有關審計工作底稿的具體要求，並不影響本國際審計準則的普遍適用性。此外，某一國際審計準則沒有對審計工作底稿提出要求，並不意味著按照該準則執行審計工作可以不編製審計工作底稿。

A7. 審計工作底稿為審計師按照國際審計準則執行審計工作提供了證據。然而，對審計師而言，記錄審計中考慮的所有事項或作出的所有職業判斷，既沒必要也不可行。進一步講，如果審計檔案包含文件已表明審計師遵守了審計準則，審計師沒有必要再對遵守審計準則的情況單獨予以記錄（如在核對表中記錄遵守了審計準則）。例如：

- 審計檔案包含得到恰當記錄的審計計劃，表明審計師已經計劃了審計工作；
- 審計檔案包含已簽署的審計業務約定書，表明審計師已經與管理層或治理層（如適用）就審計業務約定條款達成一致意見；
- 審計報告包含對財務報表發表的恰當的保留意見，表明審計師已按照國際審計準則的要求，在審計準則規定的情形下發表了保留意見；
- 對適用於整個審計過程的要求，可以在審計檔案中以多種方式表明審計師遵守了這些要求。
  - 例如，可能沒有一種單一的方式記錄審計師的職業懷疑態度。然而，審計工作底稿仍然可以為審計師按照國際審計準則的要求保持職業懷疑態度提供證據。這些證據可能包括審計師為了佐證管理層對其詢問的答覆而實施的特定審計程序。
  - 類似的，項目合夥人按照審計準則的要求對審計工作承擔指導、監督和執行的責任，也可以在審計工作底稿中以多種方式予以證

明。這可能包括記錄項目合夥人及時參與審計過程的有關方面，例如，項目合夥人按照國際審計準則第 315 號（修訂）的要求參與項目組的討論。<sup>5</sup>

記錄重大事項及相關重大職業判斷（參見：第 8 段第（c）項）

A8. 判斷某一事項是否屬於重大事項，需要客觀分析具體事實和情況。重大事項的例子包括：

- 引起特別風險的事項（如國際審計準則第 315 號（修訂）所定義）；<sup>6</sup>
- 實施審計程序的結果表明（a）財務報表可能存在重大錯報；或（b）需要修改審計師以前對重大錯報風險的評估和針對這些風險擬採取的應對措施；
- 導致審計師難以實施必要審計程序的情形；
- 可能導致發表非無保留意見或在審計報告中增加強調事項段的事項。

A9. 決定審計工作底稿格式、內容和範圍的一項重要因素，是審計師執行審計工作和評價審計結果時運用職業判斷的程度。在審計工作底稿中對重大職業判斷進行記錄，能夠解釋審計師的結論並提高職業判斷的質量。這些記錄對於審計工作底稿的覆核人員，以及對執行以後期間審計的人員查閱具有持續重要性的事項非常有幫助（例如，在對會計估計進行追溯性覆核時）。

A10. 根據第 8 段的規定，當所涉事項和判斷重大時，應當編製與運用職業判斷相關的審計工作底稿。例如，在下列情形下：

- 當準則要求審計師“應當考慮”某些信息或因素，並且這種考慮在某項特定業務情況下相當重要時，記錄審計師得出結論的理由；
- 記錄審計師對某些領域主觀判斷的合理性得出結論的基礎（例如，某些重大會計估計的合理性）；
- 如果審計師在審計過程中識別出導致其對某些文件記錄的真實性產生懷疑的情況，並實施了進一步調查（例如，適當地利用專家的工作或

<sup>5</sup> 《國際審計準則第 315 號（修訂）——通過了解被審計單位及其環境識別和評估重大錯報風險》，第 10 段。

<sup>6</sup> 國際審計準則第 315 號（修訂），第 4 段第（e）項。



實施函證程序)，記錄審計師對這些文件記錄的真實性得出結論的基礎。

A11. 審計師可以認為編製重大事項概要（有時也稱為審計工作完成備忘錄），並將其作為審計工作底稿的組成部分是有益的。重大事項概要包括審計過程中識別的重大事項及其如何得到解決的記錄，或對其他提供相關信息的支持性審計工作底稿的交叉索引。重大事項概要可以提高覆核和檢查審計工作底稿的效率和效果，尤其是對於大型、複雜的審計項目。此外，編製重大事項概要不僅有助於審計師考慮重大事項，還便於審計師根據實施的審計程序和得出的審計結論，考慮是否存在審計師不能實現某項國際審計準則的目標，以致妨礙實現審計師的總體目標的情況。

#### **指明測試的具體項目或事項以及編製者和覆核者（參見：第 9 段）**

A12. 記錄具體項目或事項的識別特徵可以實現多種目的。例如，這能反映項目組履行職責的情況，以及便於對例外事項或不符事項進行調查。識別特徵會因審計程序的性質和測試的項目或事項的不同而不同。例如：

- 在對被審計單位生成的訂購單進行細節測試時，審計師可以通過訂購單的日期和其唯一的編號識別需要進行測試的訂購單；
- 對於需要選取或覆核既定總體內一定金額以上的所有項目的審計程序，審計師可以記錄實施審計程序的範圍並指明相關總體（例如，日記帳中一定金額以上的所有會計分錄）；
- 對於需要從文件記錄的總體中進行系統化抽樣的審計程序，審計師可以通過記錄樣本的來源、抽樣的起點及抽樣間隔識別已選取的樣本（例如，從 4 月 1 日至 9 月 30 日的發運記錄中選取發運單進行系統化抽樣，可以從第 12345 號發運單開始每隔 125 號系統抽取發運單）；
- 對於需要詢問被審計單位中特定人員的程序，審計師可以記錄詢問的時間、被詢問人的姓名及其崗位名稱作為識別特徵；
- 對於觀察程序，審計師可以記錄觀察的過程或事項、相關被觀察人員和他們各自的責任、觀察的地點和時間。

A13. 國際審計準則第 220 號要求審計師通過覆核審計工作底稿檢查已執行的審計工作。<sup>7</sup>該準則要求記錄覆核審計工作的人員，這並不意味著每張具體的審計工作底稿中都要有覆核的證據，而是意味著審計師需要記錄已覆核的審計工作、覆核人員和覆核日期。

*記錄與管理層、治理層及其他人員就重大事項進行的討論(參見：第 10 段)*

A14. 審計工作底稿的內容不限於審計師所作的記錄，還可以包括其他適當的記錄。例如，被審計單位人員編製的並與審計師取得一致意見的會議記錄。審計師還可以與其他人員討論重大事項，這裡的“其他人員”可能包括被審計單位內部的其他人員，以及被審計單位外部的有關方，如向被審計單位提供專業諮詢的人員等。

*記錄對信息不一致情況的處理(參見：第 11 段)*

A15. 準則要求記錄如何處理信息不一致的情況，並不意味著審計師需要保留不正確的或作廢的審計工作底稿。

*對小型被審計單位的特殊考慮(參見：第 8 段)*

A16. 對小型被審計單位進行審計形成的審計工作底稿的範圍，通常比對大型被審計單位審計形成的審計工作底稿要小。此外，在項目合夥人執行所有審計程序的情況下，審計工作底稿將不包括僅為告知或指導項目組成員，或為項目組中其他成員的覆核工作提供證據的事項(例如，不包括關於項目組討論或督導事項的記錄)。然而，由於審計工作底稿可能因監管或其他目的須由外部有關方進行覆核，項目合夥人應當按照第 8 段的基本要求，編製能夠使有經驗的審計師理解的審計工作底稿。

A17. 審計師編製小型被審計單位審計工作底稿時，可能發現將審計的各個方面全部記錄在同一文件中，並進行適當的交叉索引以支持工作底稿是很有幫助和有效率的。小型被審計單位審計工作底稿中可能一併記錄的事項包括：對被審計單位及其內部控制的了解、總體審計策略和審計計劃、根據國際審計準則第 320 號<sup>8</sup>確定的重要性、評估的風險、在審計過程中注意到的重大事項以及得出

<sup>7</sup> 國際審計準則第 220 號，第 17 段。

<sup>8</sup> 《國際審計準則第 320 號——計劃和執行審計工作時的重要性》。

的結論等。

### **對有關要求的偏離（參見：第 12 段）**

A18. 國際審計準則的各項要求旨在使審計師能夠實現準則中規定的各項目標，進而實現審計師的總體目標。因此，除某些例外情況外，國際審計準則要求審計師遵守與審計業務具體情況相關的各項要求。

A19. 國際審計準則中有關審計工作底稿的要求僅在與具體情況相關時才是適用的。只有在下列情況之一，審計準則的某一要求才是不相關的：<sup>9</sup>

(a) 某項國際審計準則完全不相關（例如，如果某一被審計單位不存在內部審計職能部門，國際審計準則第 610 號（修訂）<sup>10</sup>的所有規定都是不相關的）；

(b) 國際審計準則的某一要求具有適用條件但這種條件不存在（例如，在無法獲取充分、適當的審計證據時發表非無保留意見，但不存在這種無法獲取充分、適當的審計證據的情況）。

### **審計報告日後發生的事項（參見：第 13 段）**

A20. 例外情況的例子包括審計師在審計報告日後獲知、但在審計報告日已經存在的事實，並且如果審計師在審計報告日已獲知該事實，可能導致財務報表作出修改或審計師在審計報告中發表非無保留意見。<sup>11</sup>對於因上述情況對審計工作底稿作出的變動，需要按照國際審計準則第 220 號<sup>12</sup>的要求進行覆核，並由項目合夥人對審計工作底稿的變動負最終責任。

### **最終審計檔案的歸檔（參見：第 14—16 段）**

A21. 國際質量控制準則第 1 號（或嚴格程度至少相同的國家規定）要求會計師事務所為及時完成審計檔案的歸整工作制定政策和程序。<sup>13</sup>完成最終審計檔案歸整工作的適當期限通常為審計報告日後六十天內。<sup>14</sup>

<sup>9</sup> 國際審計準則第 200 號，第 22 段。

<sup>10</sup> 《國際審計準則第 610 號（修訂）——利用內部審計師的工作》，第 2 段。

<sup>11</sup> 《國際審計準則第 560 號——期後事項》，第 14 段。

<sup>12</sup> 國際審計準則第 220 號，第 16 段。

<sup>13</sup> 國際質量控制準則第 1 號，第 45 段。

<sup>14</sup> 國際質量控制準則第 1 號，第 A54 段。

A22. 在審計報告日後完成最終審計檔案的歸整工作是一個事務性的過程，不涉及實施新的審計程序或得出新的結論。如果在歸檔期間對審計工作底稿作出的變動屬於事務性的，審計師可以作出變動。這些變動包括：

- 刪除或廢棄被取代的審計工作底稿；
- 對審計工作底稿進行分類、整理和交叉索引；
- 對審計檔案歸整工作的完成核對表簽字認可；
- 記錄在審計報告日前獲取的、與審計項目組相關成員進行討論並達成一致意見的審計證據。

A23. 國際質量控制準則第 1 號（或嚴格程度至少相同的國家規定）要求會計師事務所為業務審計工作底稿的保存工作制定政策和程序。<sup>15</sup> 審計工作底稿的保存期限通常為自審計報告日起，或自集團的審計報告日起（若遲於審計報告日），不少於五年。<sup>16</sup>

A24. 在完成最終審計檔案的歸整工作後，審計師可能發現在某種情況下有必要修改現有審計工作底稿或增加新的審計工作底稿。例如，在收到內部或外部有關方進行的監督檢查的意見之後，審計師需要對現有審計工作底稿作出清晰的說明。

---

<sup>15</sup> 國際質量控制準則第 1 號，第 47 段。

<sup>16</sup> 國際質量控制準則第 1 號，第 A61 段。

## 附錄

(參見：第 1 段)

### 其他國際審計準則中對於審計工作底稿的具體規定

本附錄列示了對會計期間開始於 2009 年 12 月 15 日及之後的財務報表審計有效的其他國際審計準則中有關工作底稿的具體要求的段落。本附錄不能替代考慮這些國際審計準則中的要求和相關應用及其他解釋性材料。

- 《國際審計準則第 210 號——就審計業務約定條款達成一致意見》第 10–12 段；
- 《國際審計準則第 220 號——對財務報表審計實施的質量控制》第 24–25 段；
- 《國際審計準則第 240 號——財務報表審計中與舞弊相關的責任》第 44–47 段；
- 《國際審計準則第 250 號——財務報表審計中對法律法規的考慮》第 29 段；
- 《國際審計準則第 260 號——與治理層的溝通》第 23 段；
- 《國際審計準則第 300 號——計劃審計工作》第 12 段；
- 《國際審計準則第 315 號（修訂）——通過了解被審計單位及其環境識別和評估重大錯報風險》第 32 段；
- 《國際審計準則第 320 號——計劃和執行審計工作時的重要性》第 14 段；
- 《國際審計準則第 330 號——審計師針對評估的風險採取的應對措施》第 28–30 段；
- 《國際審計準則第 450 號——評價審計過程中識別出的錯報》第 15 段；

- 《國際審計準則第 540 號——審計會計估計(包括公允價值會計估計)和相關披露》第 23 段；
- 《國際審計準則第 550 號——關聯方》第 28 段；
- 《國際審計準則第 600 號——對集團財務報表審計的特殊考慮(包括組成部分審計師的工作)》第 50 段；
- 《國際審計準則第 610 號(修訂)——利用內部審計師的工作》第 24 段。

