

**審計準則公報第四十九號第一次修訂草案**  
**「查核人員對所評估風險之因應」**  
**徵詢意見函之建議事項及本會回應**

條次	來函單位意見	本會回應
第一條	<p><b>建議：</b>            本公報係規範查核人員於查核財務報表時，對依審計準則公報第七十五號「辨認並評估重大不實表達風險」所辨認及評估之重大不實表達風險，設計及執行<u>整體查核</u><del>因應</del>對策之責任。</p> <p><b>說明：</b>            參酌審計準則公報第七十五號「辨認並評估重大不實表達風險」第七條、第八條、第二一一條及第二一八條規定，係採用「整體查核對策」用語，為齊一公報用語，建議酌修文字。</p>	<p>此處原文為「responses」，與審計準則第七十五號「辨認並評估重大不實表達風險」第七條、第八條、第二一一條及第二一八條中之原文不同，原條文應不致造成誤解，故維持原條文尚屬妥適。</p>
第九條	<p><b>建議：</b>            查核人員於設計及執行控制測試時，應執行下列程序：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 結合查詢與其他查核程序，以取得有關控制執行有效性之查核證據，包括：               <ol style="list-style-type: none"> <li>(1) 受查期間內該等控制如何於攸關時點執行。</li> <li>(2) 該等控制執行是否一致。</li> <li>(3) 該等控制由誰執行或以何種方式執行。</li> </ol> </li> <li>2. <u>除為因應第一款所列示事項而測試之間接控制外</u><del>就第一款尚未測試之控制</del>，決定欲測試之控制是否須仰賴其他控制（間接控制）；如須仰賴間接控制，是否須取得支持該等間接控制係有效執行之查核證據。</li> </ol> <p><b>說明：</b>            第五十七條已說明第九條第二款之規定係基於查核人員可能已依第九條第一款執行某些間接控制之測試。另參考第五十六條之一之用語“該等控制測試可能包括一般控制之測試，以因應第九條第一款</p>	<p>大會決議修改文字為：「決定欲測試之控制是否須仰賴其他控制（間接控制）；如須仰賴間接控制，是否須取得支持該等間接控制係有效執行之查核證據。」</p>

條次	來函單位意見	本會回應
	<p>之事項”。建議修改以增加可瞭解性及一致性。</p>	
	<p><b>建議：</b> 查核人員於設計及執行控制測試時，應執行下列程序：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 結合查詢與其他查核程序，以取得有關控制執行有效性之查核證據，包括：               <ol style="list-style-type: none"> <li>(1) 受查期間內該等控制如何於攸關時點執行。</li> <li>(2) 該等控制執行是否一致。</li> <li>(3) 該等控制由誰執行或以何種方式執行。</li> </ol> </li> <li>2. <del>就第一款尚未測試之控制</del>決定欲測試之控制是否須仰賴其他控制（間接控制）；如須仰賴間接控制，<u>就第一款未予因應之事項</u>，是否須取得支持該等間接控制係有效執行之查核證據。</li> </ol> <p><b>說明：</b> 根據草案第九條第一項第一款可知，控制測試之設計包含下列事項：(1)受查期間內該等控制如何於攸關時點執行。(2)該等控制執行是否一致。(3)該等控制由誰執行或以何種方式執行。該等事項可能涉及仰賴間接控制（包含一般控制）之情況，因此第九條第一項第二款事項補充說明，未於第一款事項中測試之間接控制，應考量是否加以測試。為使文意更清晰，建議酌修文字。</p>	<p>大會決議修改文字為：「決定欲測試之控制是否須仰賴其他控制（間接控制）；如須仰賴間接控制，是否須取得支持該等間接控制係有效執行之查核證據。」</p>
	<p><b>建議：</b> 查核人員於設計及執行控制測試時，應執行下列程序：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 結合查詢與其他查核程序，以取得有關控制執行有效性之查核證據，包括：               <ol style="list-style-type: none"> <li>(1) 受查期間內該等控制如何於攸關時點執行。</li> <li>(2) 該等控制執行是否一致。</li> <li>(3) 該等控制由誰執行或以何種方式執行。</li> </ol> </li> <li>2. 就第一款<u>執行之控制測試尚未因應之</u></li> </ol>	<p>大會決議修改文字為：「決定欲測試之控制是否須仰賴其他控制（間接控制）；如須仰賴間接控制，是否須取得支持該等間接控制係有效執行之查核證據。」</p>

條次	來函單位意見	本會回應
	<p><del>範圍尚未測試之控制</del>，決定欲測試之控制是否須仰賴其他控制（間接控制）；如須仰賴間接控制，是否須取得支持該等間接控制係有效執行之查核證據。</p> <p>說明： 參考 ISA 315 原文” To the extent not already addressed, determine whether the controls to be tested depend upon other controls (indirect controls), and, if so, whether it is necessary to obtain audit evidence supporting the effective operation of those indirect controls.”，建議酌修文字，使語意通順。</p>	
第十三條	<p><b>建議：</b> 查核人員如計劃採用以往查核所取得對特定控制執行有效性之查核證據時，應取得該等控制自以往查核後是否發生重大改變之查核證據，俾對以往查核所取得之查核證據確認其持續攸關性及可靠性。查核人員應藉由執行查詢並結合觀察或檢查取得查核證據，以確認對該等控制之瞭解，並應遵循下列事項：</p> <p>1.如發生之改變影響以往查核所取得查核證據之持續攸關性<u>及可靠性</u>，查核人員應於當期查核時測試該等控制。</p> <p>...</p> <p><b>說明：</b> 依本公報修訂草案第六十三條規定：「控制之改變可能影響以往查核所取得查核證據之攸關性及可靠性，致無法作為持續信賴之基礎。…」為齊一公報用語及完善語意，建議酌修文字。</p>	本會參考貴單位意見予以修改。
第十六條	<p><b>建議：</b> 查核人員對欲信賴之控制偵出偏差時，應作特定之查詢，以瞭解該等情事及其潛在影響，並決定下列事項：</p> <p>1.已執行之控制測試是否對控制之信賴提供適當之基礎。</p> <p>2.是否有必要執行額外之控制測試。</p>	本條第3款係說明，查核人員對欲信賴之控制偵出偏差時，應決定是否有必要執行額外之證實程序以因應重大不實表達風險，若改為「須以」可能會使人誤解為若查核人員未對欲信賴之控制偵出偏差時無須執行證實程序。原

條次	來函單位意見	本會回應
	<p>3. 是否 <del>有必要執行額外之</del> <u>須以</u> 證實程序 <del>以</del> 因應重大不實表達風險。</p> <p>說明： 第十六條所決定之三項策略，其中前二項是繼續仰賴控制，第三項則是不仰賴控制測試之結果，而改以證實程序因應所辨認之重大不實表達風險。目前草案中「是否有必要執行額外之證實程序以因應重大不實表達風險。」在程度上未能強調不予仰賴控制測試，而改採證實程序之查核策略。為使文意更清晰，建議酌修文字。</p>	<p>文應不致造成誤解，故維持原條文尚屬妥適。</p>
<p>第十九條</p>	<p><b>建議：</b> 查核人員之證實程序應包含下列與結算及財務報表編製流程有關之查核程序：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 將財務報表之資訊與相關會計紀錄核對或調節（包括就揭露資訊核對或調節），無論該等資訊係自總帳及明細帳或自其他來源取得。</li> <li>2. 檢查 <del>重大之會計分錄及</del> 於編製財務報表時所作 <u>重大之會計分錄及</u> <del>之</del> 其他調整。</li> </ol> <p><b>說明：</b> 參考 ISA330 第 20 條(b)原文”Examining material journal entries and other adjustments made during the course of preparing the financial statements.”，因此證實程序與結算及財務報表編製流程有關，故建議酌修文字。</p>	<p>此處原文為「Examining material journal entries and other adjustments made during the course of preparing the financial statements」，查核人員之證實程序包括檢查重大之會計分錄，以及檢查於編製財務報表時所作其他調整。原條文應不致造成誤解，故維持原條文尚屬妥適。</p>
<p>第二十三條</p>	<p><b>建議：</b> 查核人員應執行查核程序，以評估財務報表整體之表達是否已符合所適用之財務報導架構。作此評估時，查核人員應考量財務報表 <del>之表達</del> 是否反映 <u>適當之</u>：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 財務資訊與相關交易、事件及情況之 <del>適</del> <u>當</u> 分類與說明。</li> <li>2. 財務報表 <del>之適當</del> 表達、結構及內容。</li> </ol> <p><b>說明：</b> 建議修改使語意更加通順。</p>	<p>建議之修改與原條文之文意並無不同，故維持原條文尚屬妥適。</p>

條次	來函單位意見	本會回應
第二十五條	<p><b>建議：</b> 查核人員應對是否已取得足夠及適切之查核證據作成結論。查核人員於形成查核意見時，應考量所有攸關之查核證據，不論其<u>係可</u>驗證或<u>可</u>反駁財務報表各項聲明。</p> <p><b>說明：</b> 參考審計準則公報第七十五號「辨認並評估重大不實表達風險」用語修改。</p>	本會參考貴單位意見予以修改。
第三十條	<p><b>建議：</b> 為因應所評估整體財務報表重大不實表達風險而作成之整體查核對策，可能包括：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 向查核團隊強調應運用專業懷疑。</li> <li>2. 指派較具經驗或具特殊技能之職員，或聘用專家。</li> <li>3. 改變對查核團隊成員之指導及監督與對所執行工作之複核之性質、時間及範圍。</li> <li>4. 選擇進一步查核程序時，應融入更多受查者無法預期之因素。</li> <li>5. 改變<u>依</u>審計準則公報第四十七號「財務報表查核之規劃」所<u>作規定</u>之整體查核策略或查核計畫，且可能包括改變下列事項： <ol style="list-style-type: none"> <li>(1) 查核人員依審計準則公報第五十一號「查核規劃及執行之重大性」之規定，所決定之執行重大性。</li> <li>(2) 查核人員測試控制執行有效性之計畫，以及支持擬信賴控制執行有效性所需查核證據之說服力，特別是當辨認出受查者控制環境或監督內部控制制度之流程之缺失時。</li> <li>(3) 證實程序之性質、時間及範圍。例如，當所評估重大不實表達風險較高時，於期末或接近期末執行證實程序可能係屬適當。</li> </ol> </li> </ol> <p><b>說明：</b> 建議修改，使語意更加通順。</p>	本會參考貴單位意見酌予修改。

條次	來函單位意見	本會回應
<p>第三十條</p>	<p><b>建議：</b> 為因應所評估整體財務報表重大不實表達風險而作成之整體查核對策，可能包括： ... 3. 改變對查核團隊成員之<u>指導、監督及複核其工作指導及監督與對所執行工作之複核</u>之性質、時間及範圍。 ... <b>說明：</b> 依審計準則公報第四十七號「財務報表查核之規劃」第二十六條規定：「對查核團隊成員指導、監督及複核其工作之性質、時間及範圍...3. 已評估之重大不實表達風險...」為使條文語意順暢及齊一公報用語，建議酌修文字。</p>	<p>本會參考貴單位意見予以修改。</p>
<p>第三十三條</p>	<p><b>建議：</b> 查核人員對所辨認個別項目聲明重大不實表達風險之評估，可作為設計及執行進一步查核程序時，考量適當查核方式之基礎。例如，查核人員可能決定採行下列方式： 1. 對特定聲明所評估之重大不實表達風險，查核人員惟有執行控制測試方能有效因應。 2. 對特定聲明僅執行證實程序係屬適當，因此查核人員於評估重大不實表達風險時不考量控制之影響。此可能係因查核人員未辨認出僅執行證實程序無法取得足夠及適切查核證據之風險，而無須測試控制之執行有效性。於前述情況下，查核人員於決定證實程序之性質、時間及範圍時，可能未規劃測試控制執行之有效性。 3. <u>兼採合併使用</u>控制測試及證實程序之方式係屬有效。 ... <b>說明：</b> 配合第三十八條所使用之用語（可能影響</p>	<p>審計準則公報第四十九號「查核人員對所評估風險之因應」第三十二條規定，前條所述考量，對查核人員採用之查核方式有重大影響，例如著重證實程序（證實方式），或兼採控制測試及證實程序之方式（併用方式）。建議之修改與原條文之文意並無不同，故維持原條文尚屬妥適。</p>

條次	來函單位意見	本會回應
	擬執行查核程序之類型及其合併使用情形)，建議修改以增進一致性。	
第三十八條	<p><b>建議：</b> 審計準則公報第七十五號規定查核人員藉由評估固有風險及控制風險，執行個別項目聲明重大不實表達風險之評估。查核人員藉由評估不實表達<b>發生</b>之可能性及<b>其</b>重大程度以評估固有風險時，考量固有風險因子如何影響攸關聲明易發生不實表達之可能性及其影響程度。…</p> <p><b>說明：</b> 依審計準則公報第七十五號「辨認並評估重大不實表達風險」第三十條、第二三一條及第二三二條規定，係採用「不實表達發生之可能性及重大程度」用語，為利閱讀者參閱及齊一公報用語，建議酌修文字。</p>	本會參考貴單位意見予以修改。
第三十九條	<p><b>建議：</b> …反之，如所評估之風險較低係因查核人員規劃測試控制之執行有效性，且查核人員欲以該較低之風險來決定證實程序，<b>查核人員</b>則依第七條第一款規定<b>執行控制測試</b><del>查核人員應執行控制測試</del>。某一交易類別如其交易相當一致且不複雜，並由資訊系統定期處理及控制，則<b>可能為規劃應執行</b>控制測試之例。</p> <p><b>說明：</b> 草案第三十九條係引用第七條第一款執行而非強制規定必須執行，因此建議酌修文字。</p>	<p>有關第一句之建議，第七條係規定查核人員應設計及執行控制測試之情況，故維持原條文尚屬妥適。</p> <p>有關第二句之建議，本會參考貴單位意見酌予修改。</p>
第五十一條	<p><b>建議：</b> 於某些情況下，查核人員可能無法僅藉由證實程序而對個別項目聲明取得足夠及適切之查核證據。此可能發生於受查者以資訊科技系統處理其營運，且除透過資訊科技系統外，未對交易產生或留下書面紀錄之情況。於此情況下，依第七條第二款規定，查核人員應對<b>因應</b>僅執行證實程序無法取得足夠及適切查核證據風險之控</p>	本會參考貴單位意見予以修改。

條次	來函單位意見	本會回應
	<p>制，執行控制測試。</p> <p><b>說明：</b> 建議參考第五十六條之一敘述方式進行修改，使語意更加通順。</p>	
<p>第五十一條</p>	<p><b>建議：</b> 於某些情況下，查核人員可能無法僅藉由證實程序而對個別項目聲明取得足夠及適切之查核證據。此可能發生於受查者以資訊科技系統處理其營運，且除透過資訊科技系統外，未對交易產生或留下書面紀錄之情況。於此情況下，依第七條第二款規定，查核人員應對僅執行證實程序無法取得足夠及適切查核證據之個別項目聲明風險之控制，執行控制測試，以因應該風險。</p> <p><b>說明：</b> 參考該公報第七條第二款：「對個別項目聲明僅執行證實程序無法取得足夠及適切之查核證據。」；及參考 ISA 315 原文 A205 ” …which informs the auditor’ s design of further audit procedures to address the risk.” ，於審計準則公報第 75 號第二二九條譯為：「…使查核人員能依此設計進一步查核程序以因應該風險。」建議酌修文字，使語意通順。</p>	<p>此處原文為「 In such cases, paragraph 8(b) requires the auditor to perform tests of controls that address the risk for which substantive procedures alone cannot provide sufficient appropriate audit evidence」，原文並無個別項目聲明，進一步查核程序係因應個別項目聲明之重大不實表達風險，因此無須再增加用語強調。大會決議修改文字為：「於此情況下，依第七條第二款之規定，查核人員應對因應僅執行證實程序無法取得足夠及適切查核證據風險之控制，執行控制測試。」</p>
<p>第五十六條之一</p>	<p><b>建議：</b> 查核人員可能執行控制測試，其所測試之控制係用以因應與受查者資料之完整性、正確性及有效性或系統所產生報表之完整性及正確性有關之重大不實表達風險，或因應僅執行證實程序無法取得足夠及適切查核證據之重大不實表達風險。該等控制測試可能包括一般控制之測試，以測試因應第九條第一款所列事項之一般控制。於此情況下，查核人員可能無須對自動化控制執行進一步測試以取得第九條第一款所列事項之相關查核證據。</p> <p><b>說明：</b> 1. 建議修改，使語意更加通順。</p>	<p>大會決議修改文字為：「該等控制測試可能包括依第九條第一款所執行之一般控制測試。於此情況下，查核人員可能無須對自動化控制執行進一步測試以取得第九條第一款所列事項之查核證據。」</p>



條次	來函單位意見	本會回應
	2. 相關查核證據過於籠統，建議依照原文翻譯。	
第五十六條之一	<p><b>建議：</b> 查核人員可能執行控制測試，其所測試之控制係用以因應與受查者資料之完整性、正確性及有效性或系統所產生報表之完整性及正確性有關之重大不實表達風險，或因應僅執行證實程序無法取得足夠及適切查核證據之重大不實表達風險。該等控制測試可能包括一般控制之測試，以因應第九條第一款之事項。於此情況下，查核人員可能無須對<del>自動化控制</del><u>第九條第一項第一款</u>執行進一步測試以取得相關查核證據。</p> <p><b>說明：</b> 草案第九條第一項第一款可能已於用以因應與受查者資料之完整性、正確性及有效性或系統所產生報表之完整性及正確性有關之重大不實表達風險，或因應僅執行證實程序無法取得足夠及適切查核證據之重大不實表達風險之控制測試中予以測試，而無須進一步針對第九條第一項第一款規定事項重複加以測試。為使文意更清晰，建議酌修文字。</p>	大會決議修改文字為：「於此情況下，查核人員可能無須對自動化控制執行進一步測試以取得第九條第一款所列事項之查核證據。」
第五十六條之二	<p><b>建議：</b> 當查核人員已辨認出一般控制存有缺失，其可能考量依審計準則公報第七十五號所辨認之使用資訊科技相關風險之性質，以作為設計額外查核程序以因應所評估重大不實表達風險之基礎。該等程序可能包括決定是否：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 已發生使用資訊科技之相關風險。例如，如使用者<del>能</del><u>未經授權卻擁有存取某一應用系統之存取權限</u>（惟無法存取或修改追蹤存取之系統日誌），查核人員可檢查系統日誌，以取得該等使用者於該期間內並未存取該應用系統之查核證據。</li> <li>2. 存在因應使用資訊科技相關風險之替</li> </ol>	有關第一項建議，原條文係說明使用者未經授權卻能存取應用系統之情況，使用者並無存取權限，故維持原條文尚屬妥適。有關第二項建議，因國際審計與確信準則理事會於 ISA315 修正之結論基礎中說明，其認知到外界對「應用控制（application control）」範圍之顧慮，故決議將此用語更改為「資訊處理控制（information processing controls）」，維持原條文尚屬妥適。

條次	來函單位意見	本會回應
	<p>代性一般控制或其他控制。於此情況下，查核人員可辨認該等控制，並評估其設計及確認其已付諸實行，以及測試其執行有效性。例如，如與使用者存取權限有關之一般控制存有缺失，則受查者可能有替代性控制，使資訊科技管理人員能及時複核終端使用者之存取報告。<del>資訊處理控制</del><u>應用控制</u>可因應使用資訊科技風險之情況，可能包括當受一般控制缺失所影響之資訊，可調節至外部來源（例如銀行對帳單）或不受一般控制缺失所影響之內部來源（例如不同應用系統或資料來源）。</p> <p>說明：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 建議修改以增加可瞭解性。</li> <li>2. 參考 75 號公報第 200 條 (ISA 315.A174) 對 automated application control 之翻譯，建議修改以增進一致性。</li> </ol>	
第五十七條	<p><b>建議：</b></p> <p>於某些情況下，查核人員可能須取得支持間接控制（例如一般控制）係有效執行之查核證據。如第五十六條至第五十六條之二所述，查核人員依審計準則公報第七十五號之規定可能辨認出一般控制，因其支持自動化控制之執行有效性，或因其支持維護受查者財務報導中所使用資訊（包括系統所產生報表）之完整性、正確性及有效性。第九條第二款之規定係基於查核人員可能<del>已依為</del><u>因應</u>第九條第一款<u>所列示事項已</u>執行某些間接控制之測試。</p> <p><b>說明：</b></p> <p>參考第五十六條之一之用語“該等控制測試可能包括一般控制之測試，以因應第九條第一款之事項”，以及上列第九條建議修改用語一併調整。</p>	本會參考貴單位意見酌予修改。
第六十九條之一	<p><b>建議：</b></p> <p>並非對<del>所有單</del><u>一</u>重大交易類別、科目餘額或揭露事項中之<u>所有</u>聲明皆須執行證實</p>	本會參考貴單位意見酌予修改。

條次	來函單位意見	本會回應
	<p>程序。然而，查核人員於設計擬執行之證實程序時，考量聲明如發生不實表達時係屬重大存有合理可能性，可能有助於辨認擬執行程序之適當性質、時間及範圍。</p> <p><b>說明：</b> 建議修改用語以配合第十七條及第六十九條之規範。</p>	
	<p><b>建議：</b> 並非對<del>所有</del>重大交易類別、科目餘額或揭露事項中之<b>所有</b>聲明皆須執行證實程序。然而，查核人員於設計擬執行之證實程序時，考量聲明如發生不實表達時係屬重大存有合理可能性，可能有助於辨認擬執行程序之適當性質、時間及範圍。</p> <p><b>說明：</b> 依據草案第十七條之規定，不論查核人員所選擇之方式及所評估之重大不實表達風險為何，均應對每一重大交易類別、科目餘額或揭露事項，設計及執行證實程序，因此針對所有重大交易類別、科目餘額或揭露事項皆須執行證實程序，惟並非當中所有聲明均與重大不實表達風險相關。為使文意更清晰，建議酌修文字。</p>	<p>本會參考貴單位意見予以修改。</p>
	<p><b>建議：</b> 並非對所有重大交易類別、科目餘額或揭露事項中之聲明皆須執行證實程序。然而，查核人員於設計擬執行之證實程序時，考量<del>聲明如發生不實表達時係屬重大</del>存有合理可能<b>發生重大不實表達之聲明性</b>，可能有助於辨認擬執行程序之適當性質、時間及範圍。</p> <p><b>說明：</b> 修改用語，使語意更清楚。</p>	<p>此處原文為「the auditor's consideration of the assertion(s) in which, if a misstatement were to occur, there is a reasonable possibility of the misstatement being material, may assist in identifying the appropriate nature, timing and extent of the procedures to be performed.」，原條文應不致造成誤解，故維持原條文尚屬妥適。</p>
<p>第 八 十 條</p>	<p><b>建議：</b> …於此情況下，查核人員可能不僅函證期末餘額，尚<b>須可能</b>函證銷售合約之詳細內容，包括日期、退貨權利及交貨條件。此外，查核人員亦可就銷售合約及交貨條件</p>	<p>本會參考貴單位意見予以修改。</p>

條次	來函單位意見	本會回應
	<p>之變更，向受查者之非財會人員查詢，以補強外部函證程序。</p> <p><b>說明：</b> 建議酌修文字。</p>	
第九十條	<p><b>建議：</b> 查核工作底稿之格式、內容及範圍係屬<u>查核人員</u>之專業判斷，審計準則公報第四十五號「查核工作底稿準則」已另有規定。</p> <p><b>說明：</b> 依審計準則公報第四十五號「查核工作底稿準則」第二十六條：「查核人員...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。」為利閱讀者瞭解相關專業判斷之對象，建議酌修文字。</p>	<p>此處原文為「The form and extent of audit documentation is a matter of professional judgment, and is influenced by the nature, size and complexity of the entity and its system of internal control, availability of information from the entity and the audit methodology and technology used in the audit.」原條文應不致造成誤解，故維持原條文尚屬妥適。</p>