

## 審計準則公報第四十八號草案

# 「瞭解受查者及其環境以辨認並評估重大不實表達風險」 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 六 條	<p>配合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」之標題「伍、查核案件之承接與續任」，為免誤解主詞為「客戶」，建請酌修文字。</p> <p>建議修改為：查核人員應考量於<del>客戶</del>承接或續任查核案件時<del>過程中</del>所取得之資訊...</p>	本會參酌 貴部意見予以修改。
第 十 條	<p>受查者編製財務報表應依據之準則，通常受限於法令規範，未必與相關產業所應依據者一致(例如外國發行人來臺掛牌，其編製財務報表應依據之準則可能為IFRSs，而相同產業之本國企業則依據我國一般公認會計原則編製財務報表，會計師均應依我國一般公認審計原則執行查核工作之情況下)，爰建議將草案第一項第三款作下列修改：「…<u>以及其與應依據之準則及相關產業採用之編製財務報表應依據之準則及會計政策</u>是否一致。」</p>	本條文係規範查核人員應瞭解受查者之會計政策與相關產業應依循之準則及所採用之會計政策是否具可比性，故維持原條文尚屬妥適。
第 十二 條	<p>第十二條、第七十七條、第九十三條、第九十四條、第九十五條、第九十八條、第一四〇條中提及「付諸實行」之用語，審計準則公報第49號一讀關於此用語為「付諸執行」，建議公報用語一致。</p>	依審計準則公報第四十三號「查核財務報表對舞弊之考量」第二、五十六及五十八條之用語均為付諸實行，故維持原條文尚屬妥適，第四十九號公報用語亦會一致。
第 十七 條	<p>本草案條文提及之「普通日記簿分錄」與第一〇九條上方標題「日記簿分錄」原文均為“journal entries”，爰建議修正為一致。</p>	本會參酌 貴所意見予以修改。
	<p>建議文字修改如下： 查核人員應瞭解與財務報導攸關之</p>	本會參酌 貴部意見予以修改。

條次	來函單位意見	本會回應
	<p>資訊系統（含相關營運流程），其應瞭解之事項包括：</p> <p>3. 財務報導流程所使用之會計紀錄、佐證資訊及會計科目。此等紀錄可為紙本或電子形式。</p> <p>一、原用語易讓人誤解，調整分錄僅發生在不尋常之情況下。 建議修改文字如下： 與普通日記簿分錄有關之控制，包括非標準之日記簿分錄，此等分錄係用以記錄非經常發生之交易以及、不尋常之交易或調整。</p> <p>二、第十七條 6. 之用語中之「普通日記簿分錄」與第一〇九條及一一〇條中之「日記簿分錄」用語不一致。</p>	<p>本會參酌 貴所意見予以修改。</p>
第十九條	<p>草案第二項內容可能被誤解為針對所有控制作業查核人員均無須予以瞭解，爰建議作下列文字修改：「查核人員無須瞭解所有與各重大交易類別、科目餘額及財務報表揭露，暨其相關聲明有關之所有控制作業。」</p>	<p>本會參酌 貴所意見予以修改。</p>
第二十五條	<p>建議增加文字，讓該段說明更易瞭解：</p> <p>1. 經由瞭解受查者....，以辨認不實表達風險。</p>	<p>該條文係規定查核人員辨認及評估重大不實表達風險所應執行之程序，查核人員在瞭解受查者及其環境並考量交易類別、科目餘額與揭露事項後，應辨認出不實表達風險，故維持原條文尚屬妥適。</p>
第二十九條	<p>建議增加文字： ... 此種交易類別或科目餘額通常係透過高度自動化加以處理， ...</p>	<p>本會參酌 貴所意見予以修改。</p>
第三十四條	<p>文字修改： 查核人員之<u>所須</u>整體瞭解之<u>程度</u>，不須如管理階層於經營企業時<u>所須</u>掌握之深度。</p>	<p>建議之文字修改，因與原條文之文意並無不同，故維持原條文，尚屬妥適。</p>
第四十二條	<p>建議文字修改如下：</p>	<p>本條文已說明所列者係例舉性質，</p>

條次	來函單位意見	本會回應
	<p>觀察或檢查之項目例舉如下：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. ...</li> <li>2. 書面文件(例如營運計畫及策略及<u>作業規定</u>)、紀錄及內部控制手冊。</li> <li>3. ...</li> <li>4. 受查者之辦公處所及廠房設施及<u>相關活動之運作</u>。</li> </ol>	<p>故維持原條文尚屬妥適。</p>
<p>第四十六條</p>	<p>審計準則公報第二十號「專家報告之採用」對「專家」之定義包括外部及內部者，本草案條文則僅規範查核團隊內部成員之討論，惟現行草案內容「(必要時包括專家...)」，似可能使人誤解為包括外部專家，爰建議參照國際審計準則公報ISA 315第A15段原文“if considered appropriate, <u>those with specific skills or knowledge...</u>”之表達方式，將文字修正為「(必要時包括具有專門技術或知識之成員...)」以資明確。</p>	<p>本會參酌 貴所意見予以修改。</p>
<p>第五十四條</p>	<p>建議修改：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 事業之經營</li> <li>...</li> <li>(3) <u>事業聯盟</u>、合資及外包作業。</li> <li>...</li> <li>2. <del>投資及</del>投資活動</li> <li>3. <del>籌資及</del>籌資活動</li> </ol>	<p>關於第一項建議之文字修改，「事業聯盟」相較於「聯盟」，其範圍較為狹隘，故維持原條文，尚屬妥適。關於第二、三項建議之文字修改，查核人員應瞭解受查者所作之投資(籌資)以及投資(籌資)活動之進行，故維持原條文，尚屬妥適。</p>
<p>第五十九條 前之標題</p>	<p><u>受查者會計政策之選擇及應用</u> 第五十八條 ... <u>目標、策略及相關營業風險</u> 建議酌修標題如下，使其前後表達一致： <u>受查者之目標、策略及相關營業風險</u></p>	<p>本會參酌 貴部意見予以修改。</p>
<p>第八十二條</p>	<p>資訊科技系統之控制...。此外，該等系統及程式對依賴資訊科技之人工控制是否能有效運作，亦<u>可能</u>極為重要。</p>	<p>本會參酌 貴所意見予以修改。</p>

條次	來函單位意見	本會回應
第八十四條	ISA 315.A56未列出(9)~(11)項之內容，其依據為何？	由於ISA315第A56段未提及資訊科技先天之一致性風險、電腦系統損壞而無法進行正常交易之風險及審計軌跡難以追查之風險，為使本條文之例舉更臻完備故增加相關說明。
第八十六條	文字修改： 大量或經常發生之交易 <del>一</del> ；或可預期或可預測錯誤能被自動化控制參數 <del>所</del> 預防或 <del>所</del> 偵出並改正 <del>之</del> 可預期或可預測錯誤之情況。	建議之文字修改，因與原條文之文意並無不同，故維持原條文，尚屬妥適。
第八十九條	本草案條文係規範查核人員於判斷某項控制與查核是否攸關時之考量因素，並非測試所選取控制執行之有效性，因此尚無法知悉該等控制之執行情況，且參照國際審計準則公報ISA 315第A61段原文為“Whether, and <u>how</u> , a specific control...prevents, detects and corrects material misstatement”，與現行草案之中譯內容「某項控制…是否能預防或偵出並改正重大不實表達，及該等控制之執行情況」文義似未相符，爰建議修正為「某項控制…是否及如何能預防或偵出並改正重大不實表達。」以釐清文義。	本會參酌 貴所意見予以修改。
第九十條	草案用語易讓人誤解為其指是和查核程序執行有關之資料，但有時取得之資料雖與執行查核程序無關，卻與瞭解受查者辨認風險有關。 建議修改如下： ...如與查核人員 <u>所評估之資料或進行查核程序</u> <del>所評估或</del> 時所使用之資料有關，則該控制亦可能與查核攸關。	原條文之文字，範圍較為明確，且與原文一致，故維持原條文，尚屬妥適。
第九十七條	標號補正： 1.操守及道德觀之溝通與落實。	此係本會網頁於電腦轉檔有些問題，草案中已有標號。
第九十九條	建議文字修改：	本會參酌 貴公司意見予以修改。

條次	來函單位意見	本會回應
	<p>例如治理單位對受查者內部控制被重視之程度有重大影響，因其能對管理階層可能因市場需求或獎酬制度而有美化或不實之財務報導之壓力予以制衡。</p>	
第一一〇條	<p>建議修改文字為：</p> <p>一、 受查者... 以記載非經常發生之交易，以及、不尋常之交易或調整。例如：.....。</p> <p>二、 依第十七條 3. 之用語修改為：人工之總..... 由檢查分類帳、日記簿及輔助佐證文件 ...。</p>	本會參酌 貴所意見予以修改。
第一一八條	<p>草案用語，易讓人誤解只要有可能發生重大不實表達風險就要加強辨認及瞭解相關控制，但其原文似應強調著重辨認及瞭解那些能因應風險較高之控制；即宜著重辨認及瞭解之控制作業可能係屬能因應其認為重大不實表達風險可能風險較高之處。</p> <p>建議修改如下：</p> <p>查核人員對宜著重於辨認及瞭解用以因應較可能發生經其判斷重大不實表達風險可能較高項目之控制作業，宜加強辨認及瞭解。.....</p>	原草案用語強調「查核人員對因應『較可能』發生重大不實表達風險項目...」，即有「經查核人員判斷」之意，應不致產生誤解，故維持原條文尚屬妥適。
第一二四條	<p>應用控制通常係指於營運流程層級運作之人工或自動化程序，<del>亦適用並設置於用以處理交易之個別應用流程系統所執行之交易處理。</del></p>	應用控制除於營運流程層級運作外，亦適用於控制個別應用系統執行之交易處理，故維持原條文尚屬妥適。
第一三四條	<p>建議標點符號修改：</p> <p>2. 因對受查者帳簿紀錄之狀況及可靠性有疑慮，查核人員可能認為無法取得足夠及適切之查核證據以出具無保留意見之查核報告。</p>	建議之標點符號修改，因與原條文之文意並無不同，故維持原條文，尚屬妥適。
第一四七條	<p>易讓人誤解只有例舉之情況下才須對會計估計作重大判斷，惟ISA該段僅係以例舉說明為何會造成該方面</p>	建議之文字修改，因與原條文之文意並無不同，故維持原條文，尚屬妥適。

條次	來函單位意見	本會回應
	<p>風險較大之因素。 建議修改如下： <del>在下列情況下</del>，須作會計估計之重大判斷性事項，其重大不實表達風險可能較高，可能導致風險提高之情況例舉如下：</p>	
<p>附錄一第九條2.</p>	<p>建議修改文字如下，以使條文更容易瞭解：</p> <p><b>2. 資訊處理</b></p> <p>資訊系統之重大控制作業類型包括一般控制及應用控制。</p> <p>(1) 一般控制：<u>係與許多應用相關之政策與程序，且該等政策及程序能經由協助確保資訊系統之持續適當運作，而支持應用控制之有效運作。...</u></p> <p>(2) 應用控制：<u>適用設置於個別應用流程中，例如...</u></p>	<p>一、關於一般控制之修改建議，本會參酌 貴所意見予以修改。</p> <p>二、關於應用控制之修改建議，請參見第一二四條之意見回應。</p>
<p>附錄二</p>	<p>參照國際審計準則公報 ISA 315 Appendix 2 第5點原文為“Constraints on the availability of capital and credit”，爰建議將「5.取得資本及融資之限制」修改為「5.取得資本及授信之限制」。</p>	<p>原條文之用語較易瞭解，且能與實務契合，故維持原條文尚屬妥適。</p>
<p>其他</p>	<p>由於ISA Clarity相關準則已於民國98年12月15日起適用，建請 貴會考量下列準則，並加以規範或增修現行審計準則公報，俾利與國際審計準則接軌。</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. ISA 330, The Auditor’s Responses to Assessed Risks.</li> <li>2. ISA 540, Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures.</li> <li>3. ISA 600, Special Considerations-Audits of Group</li> </ol>	<p>本會已積極配合增修相關公報。</p>

條次	來函單位意見	本會回應
	Financial Statements (Including the Work of Component Auditors).	
其他	<p>草案第一五九條說明此公報實施日起，審計準則公報第三十一號「電腦資訊系統環境下執行查核工作之考量」、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」將不再適用。惟考量審計準則公報第三十二號之第四十四條至第七十九條，係規範有關控制測試之設計與執行、控制風險評估水準之決定及據以決定證實測試之性質、時間及範圍時應有之考量，此部份內容並未涵蓋於第四十八號公報中，但將涵蓋於研訂中之審計準則公報第四十九號「查核人員對所評估風險之因應」。由於第四十八號公報將自民國一百年七月一日起實施，因此，本所建議貴會應考量第四十八號公報及第四十九號公報之關聯性，考量併同實施此二號公報，以免造成新舊準則間之銜接產生疑慮。</p>	<p>本會參酌 貴所意見重新考量本公報之生效日。</p>

**提供意見之單位：**

臺灣證券交易所、審計部、勤業眾信聯合會計師事務所、資誠聯合會計師事務所、安侯建業聯合會計師事務所、安永聯合會計師事務所