

審計準則公報第六十八號草案
「內部控制缺失之溝通」
徵詢意見函之建議事項及本會回應

條次	來函單位意見	決議
第五條	建議： 本公報用語之定義如下： 1.內部控制缺失係指符合下列情況之一者： (1)控制之設計 <u>(含付諸實行)</u> 或 <u>執行有效性運作之方式</u> 無法及時預防或偵出並改正財務報表之不實表達。 (2)缺乏用以及時預防或偵出並改正財務報表不實表達之必要控制。 ... 說明： ISA265 第 6 條第 1 款係說明內部控制缺失之定義。內部控制缺失除未建立必要控制外，對於內部控制設計及將其付諸實行不適當及未有效執行皆屬內部控制缺失之範疇。然，本條文並未將原文中「implemented」譯出，「implemented」於審計準則公報第 48 號及第 49 號公報翻譯為「付諸實行」，係指該項控制存在且受查者正使用該項控制 (48.93)。因此，建議增列以完整說明內部控制設計及將其付諸實行之意。此外，本條文使用「運行之方式」未能正確表達內部控制執行之有效性，建議修正為「執行有效性」。綜上，為使閱讀者更清楚瞭解此定義，建議增列並修改較為妥適。	本會參考貴單位意見酌予修改。
	建議： 本公報用語之定義如下： ... 2.內部控制顯著缺失：依查核人員之專業判斷，認為須提醒治理單位注意之 <u>一項內部控制缺失或經合併考</u>	內部控制顯著缺失可能係一項個別之內部控制缺失亦可能為經合併考量之多項內部控制缺失，原條文較為明確，故維持原條文尚屬妥適。

條次	來函單位意見	決議
	量之多項 內部控制缺失。	
第六條及第七條	建議： ...辨認出 一項或多項 內部控制缺失。	此處原文為：「identified one or more deficiencies in internal control」，原條文應不致造成誤解且較為詳細，故維持原條文尚屬妥適。
第八條	建議： 查核人員應以書面及時與治理單位溝通於查核過程中所辨認之內部控制顯著缺失，應以書面及時與治理單位溝通。	本會參考貴單位意見酌予修改。
第十一條	建議： ISA 原文並未要求當查核人員於查核過程中未辨認出內部控制顯著缺失，須予以書面溝通；而美國雖然可以出具無重大弱點（Material Weakness）之書面溝通，惟我國並未有重大弱點（Material Weakness）之概念，再者，AUC265.A34 亦明確禁止查核人員出具無內部控制顯著缺失之書面溝通。因此，建議參考 ISA，將相關條文與附錄予以刪除，不予規定（第 11 條、第 12 條、第 37 條、第 38 條及附錄一情況二），以免書面溝通遭到不知情人士誤解或誤用，或請大會討論給予進一步指示。	即使受查者之內部控制並無顯著缺失，實務上主管機關仍可能要求會計師出具無內部控制顯著缺失之書面溝通，故本公報參照美國 AU-C 265 之部分規範，訂定第十一條、第十二條、第三十七條及第三十八條之規定，並提供附錄一情況二之例示。
	建議： 查核人員如於書面溝通中敘明其於查核過程中未辨認出內部控制顯著缺失，該書面溝通應包括顯著缺失之定義及第十條第二款所規定之事項。 說明： 本條文係為查核人員如於書面溝通敘明未辨認出內部控制顯著缺失時應包含之內容。惟第十條第一款，係在說明該等缺失及其潛在影響之說明，故無此款之適用，建議加入索引款號，較為妥適。	本會參考貴單位意見予以修改。

條次	來函單位意見	決議
第十三條	建議： ...於某些情況下，查核人員與管理階層逕行討論其發現可能非屬適當，例如其該等發現使查核人員質疑係與管理階層之誠信或專業能力有關。 說明： 依據 ISA 原文，該等查核發現未必直接與管理階層之誠信或專業能力有關，而是使查核人員質疑管理階層之誠信或專業能力，因此建議修改。	本會參考貴單位意見酌予修改。
第十八條	建議： 查核人員於判斷內部控制缺失是否顯著時可能考量之事項，例舉如下： ... 4.受該缺失影響之財務報表金額。 5.與受該缺失影響之科目餘額或交易類別相關之交易量。 說明： 影響內部控制缺失是否顯著之判斷，似乎不應僅侷限於交易類別之交易量，故參考 ISA265#A6 更為完整。 Examples of matters that the auditor may consider in determining whether a deficiency or combination of deficiencies in internal control constitutes a significant deficiency include: ... — The volume of activity that has occurred or could occur <u>in the account balance or</u> class of transactions exposed to the deficiency or deficiencies.	大會決議參照原文將本條文第5款修改為：「受該缺失影響之科目餘額或交易類別中已發生或可能發生之作業量」。
第二十三條	建議： 不論何時出具內部控制顯著缺失之書面溝通，查核人員宜儘早以口頭與管理階層（如適當時，亦包括治理單位）溝通該等缺失，以協助其及時採行改正行動以降低重大不實表達風險。惟	查核人員以書面溝通內部控制顯著缺失之責任並無程度之差異，尚無減輕之說，故維持原條文尚屬妥適。

條次	來函單位意見	決議
	此作法並無法解除<u>或減輕</u>查核人員以書面溝通該等缺失之責任。 說明： 當受查者具有內部控制顯著缺失時，提供相關書面溝通為必要之程序，口頭溝通僅為輔助，除無法解除查核人員以書面溝通之責任，亦無法減輕責任，爰建議酌修文字。	
第二十六條	建議： ...如缺乏合理之解釋，未採行改正行動即<u>可能</u>構成另一項顯著缺失。 說明： 參酌原文 ISA265#A17，酌修文字，讓句意更清楚。 A failure to act, in the absence of a rational explanation, <u>may</u> in itself represent a significant deficiency.	治理單位及管理階層如未改正內部控制顯著缺失且缺乏合理之解釋，此即構成另一項內部控制顯著缺失，故維持原條文尚屬妥適。
	建議： ...。<u>若先前已溝通之顯著缺失仍然存在於此情況下</u>，查核人員可重複或索引至先前之溝通。... 說明： 並非所有以往已溝通且未採行改正行動之內部控制顯著缺失，均應持續溝通，而是當該等缺失仍然為顯著缺失時，才應持續溝通，因此建議條文修改。	本會參考貴單位意見酌予修改。
第二十七條	建議： 相較於大規模受查者之查核，查核人員與小規模受查者治理單位之溝通方式可能較為簡易。<u>例如，針對無發布內部控制制度聲明書之小規模受查者，內部控制顯著缺失之溝通，可採口頭溝通之方式。</u> 說明： 增列簡易溝通方式之例舉，考量中小企業內部控制相對簡單，可能使用較為簡易之方法、流程及程序，以達成其內部控制目標，惟在無完整內部控	查核人員應依本公報第八條之規定，就查核過程中所辨認之內部控制顯著缺失以書面及時與治理單位溝通，惟與小規模受查者治理單位之書面溝通方式可能較為簡易。

條次	來函單位意見	決議
	制架構下，恐均被視為有內部控制顯著缺失，而須出具書面溝通，為避免造成中小企業實務執行上之困擾，故建議針對無發布內部控制制度聲明書之中小企業，內部控制顯著缺失之溝通，不限書面溝通，亦可採口頭溝通之方式。	
第二十八條	建議： 一般而言，適當層級之管理階層係指<u>熟悉相關對評估</u>內部控制，並有權對<u>所辨認之內部控制</u>缺失及採行<u>必要</u>改正行動<u>負有權責</u>者。... 說明： 依公報草案第十三條：「...適當層級之管理階層係指熟悉相關內部控制，並有權對所辨認之內部控制缺失採行改正行動者。...」為齊一公報用語，爰建議酌修文字。	本公報第十三條係規定查核人員於判斷是否已辨認出一項或多項內部控制缺失時，可與適當之管理階層討論發現攸關之事實及情況；第二十八條則係規定與適當層級之管理階層溝通內部控制缺失，二者意義並不相同，故維持原條文尚屬妥適。
第三十二條	建議： 查核人員如已於前期與管理階層溝通內部控制其他缺失，而管理階層因成本或其他<u>考量未理由選擇不</u>改正，則查核人員無須於當期重複溝通。... 說明： 依公報草案第二十五條：「管理階層及治理單位可能已知悉查核人員於查核過程中所辨認之內部控制顯著缺失，惟可能因成本或其他考量而未改正該等缺失。...」為齊一公報用語，爰建議酌修文字。	本會參考貴單位意見酌予修改。
第三十三條	建議： 治理單位可能希望獲悉查核人員已與管理階層溝通之內部控制其他缺失之細節或性質。查核人員亦可能認為將已與管理階層溝通之其他缺失告知治理單位係屬適當。<u>無論何種情況，</u>查核人員<u>於前述情況與治理單位溝通時</u>，可選擇以口頭或書面告知治理單位。	本會參考貴單位意見酌予修改。

條次	來函單位意見	決議
	說明： 修改用語，使語意更清楚。	
第三十五條	建議： 查核人員可能認為於書面溝通中敘明下列事項係屬適當： 1.查核人員如對內部控制執行較廣泛之查核程序，則可能辨認出較多<u>可報導之缺失，或作出已報導之某些缺失實際上無需報導之結論顯著缺失</u>。 2.此溝通係供<u>管理階層及</u>治理單位使用，可能不適用於其他目的。 說明： 1.公報草案第三十五條第一款，由於僅是假設，不宜過於武斷，直接判斷可辨認較多顯著缺失，建議修改文字，附錄一情況一亦同。 2.公報草案第三十五條第二款，由於書面溝通的對象僅限治理單位，因此建議第三十五條第二款修改為與ISA 原文相同，附錄一情況一亦同。	1.依本公報第八條之規定，查核人員應就查核過程中所辨認之內部控制顯著缺失，以書面及時與治理單位溝通。而本公報並未定義「可報導之缺失」，若將「可報導之缺失」列入條文將造成解讀之分歧。此外，實務上查核人員對內部控制執行更廣泛之查核程序後，應不致作成報導之某些缺失實際上無須報導之結論。故維持原條文尚屬妥適。 2.本公報第九條第 1 款規定，查核人員亦應及時與適當層級之管理階層以書面溝通查核人員業已或擬與治理單位溝通之內部控制顯著缺失，除非與管理階層逕行溝通非屬適當。書面溝通之對象包括治理單位及管理階層，維持原條文尚屬妥適。
第三十七條至第三十八條標題	建議： <u>無內部控制顯著缺失之書面溝通之內容</u> (相關條文：第十一條及第十二條) 說明： 參照第三十四條至第三十六條標題「內部控制顯著缺失書面溝通之內容」之寫法。	本會參考貴單位意見酌予修改。
附錄一 情況一	建議： 情況一 對內部控制顯著缺失之書面溝通 (相關條文：第十條及第三十六條) 本書面溝通係適用第十條之規定時之例示。... 說明： 依公報草案第三十六條：「對內部控制顯著缺失書面溝通之例示如附錄一之情況一。」為與其他公報體例一致，建議於「附錄」註明相關條文編號，俾利閱讀者對照。	本會參考貴單位意見酌予修改。

條次	來函單位意見	決議
	建議： <u>本事務所</u>受託查核貴公司民國...。 <u>此項查核係本事務所</u>依一般公認審計準則規劃...。因此，本<u>會計師事務所</u>不對內部控制之有效性表示意見。 本<u>會計師事務所</u>對內部控制之考量係基於前段所述之目的...。本<u>會計師事務所</u>如對...較多顯著缺失。 內部控制缺失係指...。內部控制顯著缺失係指依本<u>會計師事務所</u>之專業判斷...多項內部控制缺失。本<u>會計師事務所</u>於查核過程中辨認出下列內部控制顯著缺失：... 說明： 係為會計師對財務報表表示意見，建議酌修文字。	本會參考貴單位意見酌予修改。
附錄一 情況二	建議： 情況二 無內部控制顯著缺失之書面溝通 <u>(相關條文：第十一條及第三十七條)</u> 本書面溝通係適用第十一條之規定時之例示。... 說明： 依公報草案第三十七條：「...無內部控制顯著缺失之書面溝通之例示如附錄一之情況二。」為與其他公報體例一致，建議於「附錄」註明相關條文編號，俾利閱讀者對照。	本會參考貴單位意見酌予修改。
	建議： <u>本事務所</u>受託查核貴公司民國...。 <u>此項查核係本事務所</u>依一般公認審計準則規劃...。因此，本<u>會計師事務所</u>不對內部控制之有效性表示意見。 本<u>會計師事務所</u>對內部控制之考量係基於前段所述之目的...。基於此目的，本<u>會計師事務所</u>於查核過程中...。惟貴公司仍可能...。本<u>會計師事務所</u>如對...顯著缺失。 內部控制缺失係指...。內部控制顯著缺失係指依本<u>會計師事務所</u>之專業判	本會參考貴單位意見酌予修改。

條次	來函單位意見	決議
	斷...多項內部控制缺失。 ... 說明： 係為會計師對財務報表表示意見，建議酌修文字。	
其他	建議： 建議基金會轉呈主管機關考量：公報發布後，向主管機關申報/申請案件所需之文件是否改為「對內部控制顯著缺失之書面溝通」。 說明： 依現行公開發行公司依募集與發行有價證券處理準則向金管會申報案件（例如減少資本）或是向證交所及櫃買中心申請第一上市櫃時，相關申報書件中有包含「會計師內部控制制度建議書」。為避免造成誤解或誤用及提供資訊之一致，因是建議如上。 以下列舉申報/申請案件時須檢送會計師內部控制建議書之情形： ● 依據募集與發行有價證券處理準則向金管會申報減少資本（附表三十二） ● 外國發行人股票第一上市申請書 ● 外國發行人股票第一上櫃申請書	本會將貴單位意見轉呈主管機關考量。

提供意見之單位：

審計部、勤業眾信眾信聯合會計師事務所、資誠聯合會計師事務所、安永聯合會計師事務所、安侯建業聯合會計師事務所、會計師公會全國聯合會、台中市會計師公會。