

審計準則公報第七十號草案

「查核證據—對存貨、訴訟與索賠及營運部門資訊之特別考量」

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
第三條	<p>建議：</p> <p>如存貨對財務報表係屬重大，查核人員應藉由下列程序對其存在及狀況取得足夠及適切之查核證據：</p> <p>1.除非實務上不可行，參與<u>實體存貨盤點</u>（以下稱「<u>存貨盤點</u>」）以：</p> <p>(1)</p> <p>.....</p> <p>(3)檢<u>視查</u>存貨。</p> <p>.....</p> <p>說明：</p> <p>1.依國際審計準則公報第501號 (ISA 501)第4(a)段：「Attendance at physical inventory counting, unless impracticable」，原文以physical 表達係實體存貨盤點，又審計準則公報第五十九號「修正式意見之查核報告」第四十條、第四十一條及附錄例示情況五，暨審計準則公報第六十三號「首次受託查核案件一期初餘額」第十六條及附錄例示等，均將對應ISA原文之physical譯出。為統一各公報用語及確實表達原文語意，建議酌修文字。另本公報第四至六條、第十三至十五條之標題、第十三至十六條、第十八條、第二十條、第二十一至二十三條之標題，第二十一條、第二十四條至二十六條之標題、第二十四條及第二十八條等之原文亦標有physical，惟草</p>	本會參考來函單位意見予以修改。

條次	來函單位意見	本會回應
	<p>案均僅表達「存貨盤點」，為減少修正篇幅，建議於本條文實體存貨盤點後以括號註明「以下簡稱『存貨盤點』」。</p> <p>2.審計準則公報第五十三號「查核證據」第十二條規定：「……為取得查核證據所執行之查核程序除查詢外，尚包括檢查、觀察、函證……。」又第二十四條規定：「檢查係指……對資產之實體檢查……。」另第二十六條規定：「有形資產之檢查可對該等資產之存在提供可靠之查核證據……。」為統一各公報用語，建議酌修文字。</p>	
第六條	<p>建議： 如參與存貨盤點於實務上不可行<u>或參與存貨盤點後無法對受查者存貨之存在與狀況獲得滿意之結論</u>，查核人員應執行替代查核程序俾對存貨之存在及狀況取得足夠及適切之查核證據。如查核人員無法執行替代程序，會計師應依審計準則公報第五十九號……。</p> <p>說明： 此公報未提及盤點結果不滿意之處理方式，故參考原審計準則公報第九號第九條之規定予以加入。</p>	查核人員如對盤點結果不滿意，應採取何種措施，係查核人員之專業判斷，本公報無須額外說明，故維持原條文尚屬妥適。
第七條	<p>建議： 如由第三方保管之存貨對財務報表係屬重大，查核人員應執行下列一項或二項程序，……：</p> <p>1……。</p> <p>2.檢<u>視查</u>存貨或執行於當時情況下適當之其他查核程序。</p> <p>說明： 審計準則公報第五十三號第十二條、第二十四條及第二十六條均以</p>	本會參考來函單位意見予以修改。

條次	來函單位意見	本會回應
	<p>「檢查」表達對有形資產執行檢查程序，以取得查核證據。為統一各公報用語，建議酌修文字。</p>	
<p>第十條</p>	<p>建議： 當管理階層拒絕查核人員與外部法律顧問溝通或會面，或外部法律顧問拒絕回覆；且查核人員無法藉由執行替代查核程序取得足夠及適切之查核證據時，有下列情況時，會計師應依審計準則公報第五十九號之規定，出具修正式意見之查核報告。 1.當管理階層拒絕查核人員與外部法律顧問溝通或會面，或外部法律顧問拒絕回覆。 2.查核人員無法藉由執行替代查核程序取得足夠及適切之查核證據。</p> <p>說明： 審計準則公報第七十號草案第十條，由於兩個條件須同時發生，才會導致須出具修正式意見之情況，因此建議修改。</p>	<p>本會參考來函單位意見酌予修改。大會決議將本條文修改為：「同時存在下列情況時，會計師應依審計準則公報第五十九號之規定，出具修正式意見之查核報告：1.管理階層拒絕查核人員與外部法律顧問溝通或會面，或外部法律顧問拒絕回覆。2.查核人員無法藉由執行替代查核程序取得足夠及適切之查核證據。」</p>
<p>第十四條</p>	<p>建議： 查核人員參與存貨盤點時執行下列查核程序： 1.檢視查存貨以確認其存在並評估其狀況，以及執行盤點測試。 </p> <p>說明： 審計準則公報第五十三號第十二條、第二十四條及第二十六條均以「檢查」表達對有形資產執行檢查程序，以取得查核證據。為統一各公報用語，建議酌修文字。</p>	<p>本會參考來函單位意見予以修改。</p>
<p>第十五條</p>	<p>建議： 第十五條 查核人員規劃參與存貨盤點，或依第三條至第七條之規定設計及執行</p>	<p>針對本條文第 6 款之建議，本會參考來函單位意見予以修改。 針對本條文第 7 款之建議，審計準則公報第二十號「專家報告之採用」已有相</p>

條次	來函單位意見	本會回應
	<p>查核程序時，宜考量之攸關事項例舉如下：</p> <p>1.....。</p> <p>2.....。</p> <p>3.....。</p> <p>4.....。</p> <p>5.....。</p> <p>6.....。如有<u>委託</u>其他查核人員於偏遠地區參與存貨盤點，則審計準則公報第五十四號「集團財務報表查核之特別考量」可能係屬攸關。</p> <p>7.是否需要專家之協助。<u>若專家參與盤點時，查核人員應瞭解該專家所擔任工作之性質、專業能力及信譽。</u></p> <p>說明：</p> <p>審計準則公報第五十四號「集團財務報表查核之特別考量」第二條修正，使語意更能明白。</p> <p>惟審計準則公報第五十四號「集團財務報表查核之特別考量」第二條應比同此公報予以修正用語如下：查核人員於查核非集團財務報表時...。例如，查核人員委託其他查核人員於偏遠地區觀察參與存貨盤點...。</p> <p>雖尚未引進 ISA 620，故相對應原文「ISA 620 deals with the use of an auditor's expert to assist the auditor to obtain sufficient appropriate audit evidence」未予以翻譯。但實務上評估專家所擔任工作之性質及其能力等係屬查核人員重要審計程序之一，故建議參考原審計準則公報第九號第十四條規定予以加入，避免實務運用上有所疏漏。</p>	<p>關規定且本會未來將依 ISA620 訂定新公報取代審計準則公報第二十號，故維持原條文尚屬妥適。</p>
	<p>建議：</p> <p>.....</p> <p>7.是否需要<u>查核人員聘僱或委任</u>專</p>	<p>本會參考來函單位意見予以修改。</p>

條次	來函單位意見	本會回應
	<p>家之協助。</p> <p>說明：</p> <p>經參酌 ISA 原文(註)，目前草案中在本條第七款僅提及查核人員應於規劃參與存貨盤點時考量是否需要專家之協助，惟於所稱專家有管理階層及查核人員所聘僱或委任之專家之分，此處所稱專家實指查核人員所聘僱或委任專家協助取得足夠及適切之查核證據，係為查核人員遵循準則有更清楚之指引，爰建議本草案第十五條第一項第七款將「<u>是否需要專家之協助</u>」改為「<u>是否需要查核人員聘僱或委任專家之協助</u>」。</p> <p>註： ISA 501</p> <p>A3. Matters relevant in planning attendance at physical inventory counting (or in designing and performing audit procedures pursuant to paragraphs 4-8 of this ISA) include, for example:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● ● <u>Whether the assistance of an auditor's expert is needed.</u> <p>ISA 620 deals with the use of an auditor's expert to assist the auditor to obtain sufficient appropriate audit evidence.</p>	
第十六條	<p>建議：</p> <p>查核人員…。必要之控制例舉如下：</p> <p>1. 適當控制作業之執行，例如 蒐集 已使用 之 存貨盤點單 之 蒐集、未使用存貨盤點單之處理，以及盤點與複盤程序。</p> <p>說明：</p> <p>配合後面句型，建議酌修文字，讓句意更清楚。</p>	建議之文字修改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>建議： 查核人員於評估管理階層對於記錄及控制存貨盤點結果之指示及程序時，宜考量其是否包括必要之控制。必要之控制例舉如下列事項： 4. 截止日前後對存貨於存放地點間之移動及截止日前後對進出貨之控制。</p> <p>說明： 審計準則公報第七十號草案第十六條，旨在說明評估存貨盤點之指示或程序時，宜該存貨盤點之指示或程序是否包含的事項，由於該等事項未必為控制點，且不宜敘明為「必要」，因此建議修改文字。 另，第4款存貨於存放地點間之移動應係指於存貨盤點時，而非截止日前後，因此建議修改。</p>	<p>本會參考來函單位意見酌予修改。大會決議將本條文修改為：「查核人員於評估管理階層對於記錄及控制存貨盤點結果之指示及程序時，宜判斷其是否已適當考量下列事項：.....4.對存貨於存放地點間之移動及於截止日前後對進出貨之控制。」</p>
第十八條之標題	<p>建議： 檢視查存貨（相關條文：第三條第1款第3目）</p> <p>說明： 審計準則公報第五十三號第十二條、第二十四條及第二十六條均以「檢查」表達對有形資產執行檢查程序，以取得查核證據。為統一各公報用語，建議酌修文字。</p>	<p>本會參考來函單位意見予以修改。</p>
第十八條	<p>建議： 參與存貨盤點時檢視查存貨可協助查核人員確認存貨之存在，並辨認過時、損壞或陳舊之存貨。</p> <p>說明： 審計準則公報第五十三號第十二條、第二十四條及第二十六條均以「檢查」表達對有形資產執行檢查程序，以取得查核證據。為統一各公報用語，建議酌修文字。</p>	<p>本會參考來函單位意見予以修改。</p>
第十九條	<p>建議：</p>	<p>本會參考來函單位意見予以修改。</p>

條次	來函單位意見	本會回應
	<p>執行盤點測試（例如，自盤點紀錄選取項目追查至實體存貨，以及自實體存貨選取項目追查至盤點紀錄）可提供查核人員存貨紀錄完整性及正確性之查核證據。</p> <p>說明： 依 ISA 501 第 A7 段：「Performing test counts, for example, by tracing items selected from management’s count records to the physical inventory and tracing items selected from the physical inventory to management’s count records, provides audit evidence about the completeness and the accuracy of those records.」原文以 physical 強調係追查至實體存貨及自實體存貨選取樣本進行盤點測試，而非僅係帳面數據核對。為確實表達原文語意及避免適用疑義，建議酌修文字。</p>	
第二十一條	<p>建議： 實務上，存貨盤點可能非於財務報導期間結束日之單一日或多日執行。</p> <p>說明： 由於以往審計準則第九號公報有循環式盤點的概念，惟目前草案並未提及，且考量 ISA 原文敘明為一日或多日“at a date, or dates”，藉此說明存貨盤點可能並非發生於單一日期之狀況，因此建議加入條文中，並修改。</p>	本公報未禁止存貨之循環式盤點，故無須增加相關規定，維持原條文尚屬妥適。
第二十三條	<p>建議： 查核人員於設計查核程序以取得盤點日與財務報導期間結束日間之存貨變動是否適當記錄之查核證據時，宜考量之攸關事項包括：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 永續盤存制存貨紀錄是否經適當調整。 2. 永續盤存制存貨紀錄之可靠性。 	本公報第十三條、第十五條及第二十二條係指記錄存貨進出之會計政策，但本條文係指該會計政策下之存貨紀錄，故維持原條文尚屬妥適。

條次	來函單位意見	本會回應
	<p>3.盤點時所取得之資訊與永續<u>盤存制</u>存貨紀錄間重大差異之理由。</p> <p>說明： 本公報第十三條、第十五條及第二十二條均以永續盤存制表達，為利閱讀者瞭解原文語意及統一公報用語，建議酌修文字。</p>	
第二十四條	<p>建議： 於某些情況下，查核人員參與存貨盤點於實務上不可行。<u>此可能係因存貨之性質及地點之因素</u>，例如<u>一</u>存貨存放之地點可能對查核人員之安全有所威脅。<u>惟對查核人員之一般不便事項不足以支持查核人員作成參加盤點係實務上不可行之決定。查核困難或投入之時間及成本過高，本身均非充分理由，使查核人員省略必要之查核程序，倘若該程序無法透過其他替代性程序取得信服程度之查核證據。</u></p> <p>說明： 審計準則公報第七十號草案第二十四條，係說明參與存貨盤點於實務上不可行之情況，惟目前草案僅有一個地點安全性的例子，較難提供查核人員一般性的指引，ISA 原文引用 ISA200 之規定，雖然我國並未採用該公報，但是相關之考量仍可納入草案條文中，因此建議修。</p>	查核人員參與實體存貨盤點是否於實務上不可行，係屬查核人員之專業判斷，應無須增加建議之文字，故維持原條文尚屬妥適。
第二十五條	<p>建議： 如查核人員參與盤點於實務上不可行，替代查核程序（例如，檢查特定存貨之後續銷售文件<u>或存貨盤點前進貨交易憑證</u>）可能對存貨之存在及其狀況提供足夠及適切之查核證據。</p> <p>說明： 審計準則公報第七十號草案第二十五條，考量以往審計準則第九號公</p>	原條文已舉例說明可執行之替代查核程序，應無須再增加例子，故維持原條文尚屬妥適。

條次	來函單位意見	本會回應
	報第十一條之替代程序，因此建議亦加入 ISA 原文進貨之範例。	
第二十七條	<p>建議： <u>審計準則公報第六十九號「外部函證」</u>對<u>採用外部函證程序</u>，<u>審計準則公報第六十九號「外部函證」</u>予以規範並提供指引。</p> <p>說明： 配合第三十一條之句型及審計準則公報第六十九號之用語，建議酌修文字，讓句意更清楚。</p>	建議之文字修改與原條文之文意並無不同，故維持原條文尚屬妥適。
第二十八條	<p>建議： <u>於某些情況下，查核人員可能認為須執行其他查核程序以替代或補強向第三方之函證，例如：</u>當有資訊顯示第三方之誠信及客觀性存有疑慮時，<u>查核人員可能認為須執行其他查核程序以替代或補強向第三方之函證</u>。其他查核程序例舉如下： </p> <p>說明： 原翻譯解讀成「當對有資訊顯示第三方之誠信及客觀性存有疑慮時，才須執行替代性程序」，但原文為「Depending on the circumstances, for example, where information is obtained that raises doubt about the integrity and objectivity of the third party, the auditor may consider it appropriate to perform other audit procedures instead of, or in addition to, confirmation with the third party. Examples of other audit procedures include:」。故建議予以修正使語意更貼近原意。</p> <p>建議： 2.對第三方內部控制之適當性取得其他查核人員<u>或服務機構其查核人</u></p>	<p>本會參考來函單位意見酌予修改。大會決議將本條文修改為：「於某些情況下（例如，當有資訊顯示第三方之誠信及客觀性存有疑慮時），查核人員可能認為須執行其他查核程序以替代或補強向第三方之函證。其他查核程序例舉如下：.....」</p> <p>原條文已涵蓋建議所述之情況，故維持原條文尚屬妥適。</p>

條次	來函單位意見	本會回應
	<p><u>員</u>之報告，以確認存貨業經適當盤點及保全。</p> <p>.....</p> <p>說明： 經參酌ISA 501 A16原文(註)，由於查核人員可能因某些情況考量採其他替代查核程序替代或補強向保管存貨之第三方函證，其中例舉可對第三方(可能非為專門負責管理存貨倉儲之服務機構)內部控制之適當性取得所委任之其他查核人員，或是負責保管存貨並管理之服務機構其查核人員取得報告，以確認存貨業經適當盤點及保全，目前草案條文所述其他查核人員似未能將ISA原文所述取得報告之對象清楚說明，爰建議依原文修改為「對第三方內部控制之適當性取得其他查核人員或服務機構其查核人員之報告，以確認存貨業經適當盤點及保全」較為完整。</p> <p>註ISA 501 A16. Depending on the circumstances,</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Attending, or arranging for another auditor to attend, the third party's physical counting of inventory, if practicable. ● Obtaining another auditor's report, or a service auditor's report, on the adequacy of the third party's internal control for ensuring that inventory is properly counted and adequately safeguarded. 	
第三十二條 標題	<p>建議： 複核法律費用科目（相關條文：第</p>	本會參考來函單位意見予以修改。

條次	來函單位意見	本會回應
	<p>八條第三3款)</p> <p>說明： 本公報及其他審計準則公報提及款次時，均以阿拉伯數字表達。為統一體例，建議酌修文字。</p>	
第三十三條	<p>建議： 與受查者之外部法律顧問直接溝通，可協助查核人員<u>取得足夠及適切之查核證據以知悉</u>對受查者是否<u>知悉</u>存有可能重大之訴訟與索賠及管理階層對<u>其</u>所產生財務影響（包括訴訟成本）之估計是否合理，取得足夠及適切之查核證據。</p> <p>說明： 配合 ISA 501 #A21 語意，建議酌修文字。Direct communication with the entity’s external legal counsel assists the auditor in obtaining sufficient appropriate audit evidence as to whether potentially material litigation and claims are known and management’s estimates of the financial implications, including costs, are reasonable.</p>	建議之文字修改與原條文之文意並無不同，故維持原條文尚屬妥適。
第三十七條	<p>建議： ……因此，查核人員無須執行查核程序至足以對營運部門資訊單獨表示意見<u>所需之查核程序之程度</u>。</p> <p>說明： 經參酌ISA 501原文(註)，由於原草案條文最後係指對營運部門資訊之表達與揭露無須單獨表示意見而進行查核，故將原草案條文順句修改為「……。因此，查核人員無須執行足以對營運部門資訊單獨表示意見所需之查核程序」，以使查核人員更易了解條文原意。</p> <p>註ISA 501</p>	建議之文字修改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>A26. Depending on the applicable financial reporting framework, the entity may be required or permitted to disclose segment information in the financial statements. The auditor's responsibility regarding the presentation and disclosure of segment information is in relation to the financial statements taken as a whole. <u>Accordingly, the auditor is not required to perform audit procedures that would be necessary to express an opinion on the segment information presented on a standalone basis.</u></p>	