

審計準則公報第五十六號草案

會計估計與相關揭露之查核

徵 求 意 見 函

(請於民國一〇三年八月二十五日前，將意見以書面函送本會)

財團
法人 中華民國會計研究發展基金會

審 計 準 則 委 員 會

徵求意見函

民國 103 年 7 月 22 日
審 計 字 第 056 號

受文者： 各有關政府機關、會計師公會、會計師、
會計審計學術機構暨各大企業。

主 旨：檢送審計準則公報第五十六號「會計估計與相關揭露之查核」之條文內容乙份，請惠賜卓見。

說 明：一、依本會一〇三年七月二十二日第十一屆第六次會議決議辦理。

二、本會擬於近日發布審計準則公報第五十六號「會計估計與相關揭露之查核」，為集思廣益，以臻完善，檢送草案乙份，敬請惠賜卓見。

三、請於一〇三年八月二十五日前，將意見以書面函送台北市承德路一段十七號二十樓本會，以便辦理。

財團
法人
審 計 準 則 委 員 會
中華民國會計研究發展基金會

審計準則公報第五十六號

「會計估計與相關揭露之查核」

內容簡介

1. 本公報係參考國際審計準則第540號 (ISA 540)之相關規定訂定。
2. 本公報主要係規範查核人員於查核財務報表時，對會計估計（包括公允價值會計估計）與相關揭露之責任，內容包括六節共一四九條條文及附錄。
3. 本公報主要規範內容如下：
 - (1) 查核人員執行風險評估程序及相關作業以取得對受查者及其環境（包括內部控制）之瞭解時，應取得對會計估計相關事項之瞭解，以作為辨認並評估會計估計重大不實表達風險之基礎。
 - (2) 辨認並評估重大不實表達風險時，查核人員應評估會計估計之估計不確定性之程度，並應判斷是否有會計估計因具高度估計不確定性而存有顯著風險。
 - (3) 查核人員因應所評估重大不實表達風險時，應考量會計估計之性質，並執行下列一項或多項因應對策：確定截至查核報告日發生之事項是否提供有關會計估計之查核證據、測試管理階層如何作會計估計及所依據之資料、測試管理階層所作會計估計相關控制執行之有效性並執行適當之證實程序，以及建立單一金額估計或金額區間估計以評估管理階層單一金額估計。

- (4)對於存有顯著風險之會計估計，查核人員應額外評估管理階層如何考量其他替代假設或結果、管理階層所採用之重大假設是否合理、管理階層擬採行特定作為之意圖及其執行能力（所採用重大假設之合理性或編製財務報表所依據準則之適當應用，與該特定作為攸關時）。
 - (5)查核人員應評估財務報表中之會計估計，就編製財務報表所依據之準則而言，是否合理或存在不實表達。
 - (6)查核人員應對財務報表中有關會計估計之揭露，是否遵循編製財務報表所依據之準則，取得足夠及適切之查核證據。
 - (7)查核人員應複核管理階層作會計估計時之判斷及決定，以辨認是否有管理階層偏頗之跡象。
 - (8)查核人員應要求管理階層（如適當時，亦包括治理單位）對其認為作會計估計時所採用之重大假設係屬合理一事，列入客戶聲明書。
 - (9)查核人員應列入查核工作底稿之事項包括，對存有顯著風險之會計估計及相關揭露之合理性作成結論之基礎，以及管理階層偏頗之跡象（如有時）。
- 4.本公報擬自中華民國一〇五年一月一日起實施，亦得提前適用。自本公報實施日起，本會於中華民國八十一年六月十六日發布之審計準則公報第二十二號「會計估計之查核」及於中華民國九十四年七月一日發布之審計準則公報第四十二號「公平價值衡量與揭露之查核」，不再適用。

本內容簡介僅係簡要說明本公報主要訂定內容。至於其他內容，請參閱本草案全文。

會計估計與相關揭露之查核

壹、前 言

第 一 條 本公報係規範查核人員於查核財務報表時，對會計估計（包括公允價值會計估計）與相關揭露之責任。

本公報對審計準則公報第四十八號「瞭解受查者及其環境以辨認並評估重大不實表達風險」、第四十九號「查核人員對所評估風險之因應」及其他審計準則公報中有關會計估計部分作深入規範。本公報亦包括對個別會計估計之不實表達及管理階層偏頗跡象之規範及指引。

會計估計之性質

第 二 條 某些財務報表項目無法精確衡量而僅能估計，就本公報之目的而言，該等項目之估計稱為會計估計。估計不確定性之程度因管理階層作會計估計時可取得資訊之性質及可靠性不同而有所不同，而估計不確定性之程度進而影響會計估計之重大不實表達風險。會計估計之重大不實表達風險亦受非故意或故意之管理階層偏頗之影響。

第 三 條 會計估計之衡量目的依編製財務報表所依據之準則及所報導之財務報表項目不同而有所不同。某些會計估計係預測一個或多個交易、事件或狀況之結果。而某些會計估計（包括公允價值會計估計）係

以現時交易之價值或基於衡量日狀況所決定財務報表項目之價值（如特定類型之資產或負債之估計市價）表達。

第 四 條 會計估計最終結果與原始認列或揭露於財務報表中金額間之差異，未必表示財務報表存在不實表達。尤其是公允價值會計估計，通常易受衡量日後事件或狀況所影響。

貳、目 的

第 五 條 本公報之目的，係使查核人員就下列事項取得足夠及適切之查核證據：

- 1.依編製財務報表所依據之準則，財務報表中認列或揭露之會計估計（包括公允價值會計估計）是否合理。
- 2.依編製財務報表所依據之準則，財務報表中會計估計之相關揭露是否適當。

參、定 義

第 六 條 本公報用語之定義如下：

- 1.會計估計：指在無精確衡量方法之情況下所作之貨幣金額概算（包括存有估計不確定性之公允價值衡量及其他須估計之金額）。如僅涉及按公允價值衡量之會計估計，本公報使用「公允價值會計估計」之用語。
- 2.管理階層單一金額估計：管理階層於財務報表認列或揭露會計估計時，所選擇之單一金額。

- 3.查核人員單一金額估計或金額區間估計：由查核證據所推估之單一金額或金額區間，用以評估管理階層單一金額估計。
- 4.估計不確定性：會計估計及其相關揭露之衡量先天缺乏精確性。
- 5.管理階層偏頗：管理階層於編製資訊時缺乏中立性。
- 6.會計估計最終結果：會計估計之相關交易、事件或狀況最終產生之實際貨幣金額。

肆、基本準則

風險評估程序及相關作業

第七條 依審計準則公報第四十八號「瞭解受查者及其環境以辨認並評估重大不實表達風險」之規定，執行風險評估程序及相關作業以取得對受查者及其環境（包括內部控制）之瞭解時，查核人員應取得對下列事項之瞭解，以作為辨認並評估會計估計重大不實表達風險之基礎：

- 1.編製財務報表所依據之準則中，與會計估計及其相關揭露之攸關規定。
- 2.管理階層如何辨認財務報表中可能須作會計估計之認列或揭露之交易、事件或狀況。為取得此等瞭解，查核人員應向管理階層查詢有關可能產生新會計估計或須修改既有會計估計之情況。
- 3.管理階層如何作會計估計及所依據之資料，包括：

- (1)會計估計之方法，包括使用之模型（如適用時）。
- (2)攸關控制。
- (3)管理階層是否採用專家工作。
- (4)會計估計之假設。
- (5)會計估計之方法與前期比較，是否已變動或應變動而未變動，及其理由。
- (6)管理階層是否已評估及如何評估估計不確定性之影響。

第 八 條 查核人員應複核前期財務報表中會計估計最終結果或於當期所作之續後重新估計（如適用時）。查核人員複核之性質及範圍取決於：(1)會計估計之性質；(2)複核時所取得之資訊與當期財務報表中會計估計重大不實表達風險之辨認及評估是否攸關。

前項複核之目的並非懷疑查核人員基於當時可取得資訊所作之專業判斷。

重大不實表達風險之辨認及評估

第 九 條 依審計準則公報第四十八號「瞭解受查者及其環境以辨認並評估重大不實表達風險」，辨認並評估重大不實表達風險時，查核人員應評估會計估計之估計不確定性之程度。

第 十 條 查核人員應判斷是否有會計估計因具高度估計不確定性而存有顯著風險。

查核人員對所評估重大不實表達風險之因應

第 十一 條 基於所評估之重大不實表達風險，查核人員應確定

下列事項：

- 1.管理階層是否適當採用與會計估計攸關之編製財務報表所依據之準則。
- 2.會計估計之方法是否適當且一致採用。與前期比較，如會計估計或其方法有變動，其變動於當時情況下是否適當。

第 十二 條 查核人員依審計準則公報第四十九號「查核人員對所評估風險之因應」之規定，因應所評估重大不實表達風險時，應考量會計估計之性質，並執行下列一項或多項因應對策：

- 1.確定截至查核報告日發生之事項是否提供有關會計估計之查核證據。
- 2.測試管理階層如何作會計估計及其所依據之資料。查核人員應評估：
 - (1)所使用之衡量方法於當時情況下是否適當。
 - (2)就編製財務報表所依據準則之衡量目的而言，管理階層所採用之假設是否合理。
- 3.測試管理階層所作會計估計相關控制執行之有效性，並執行適當之證實程序。
- 4.建立單一金額估計或金額區間估計以評估管理階層單一金額估計。為此目的：
 - (1)查核人員若使用不同於管理階層之假設或方法，應對管理階層之假設或方法取得足夠之瞭解，使查核人員於建立單一金額估計或金額區間估計時能將所有攸關變數納入考量，並能評估與管理階層單一金額估計間之任何重大差異。

(2)查核人員若認為使用金額區間估計係屬適當，應依據可取得之查核證據縮小金額區間，致所有金額區間內之結果皆被認為係屬合理。

第 十三 條 於確定本公報第十一條之事項時，或依本公報第十二條規定因應所評估重大不實表達風險時，查核人員應評估其是否須具備與會計估計有關之特殊技能或知識，以取得足夠及適切之查核證據。

因應顯著風險之額外證實程序

估計不確定性

第 十四 條 對於存有顯著風險之會計估計，除為符合審計準則公報第四十九號「查核人員對所評估風險之因應」之規定所執行之其他證實程序外，查核人員應額外評估下列事項：

- 1.管理階層如何考量其他替代假設或結果，以及未予採納之理由，或管理階層如未考量其他替代假設或結果，則其如何處理估計不確定性之影響。
- 2.管理階層所採用之重大假設是否合理。
- 3.管理階層所採用重大假設之合理性或編製財務報表所依據準則之適當應用，與其擬採行之特定作為攸關時，管理階層採行該特定作為之意圖及其執行能力。

第 十五 條 若查核人員判斷，管理階層未適當處理估計不確定性對存有顯著風險會計估計之影響，查核人員於必要時應建立金額區間估計以評估該會計估計之合理性。

認列與衡量條件

第 十六 條 對於存有顯著風險之會計估計，查核人員應對下列事項是否遵循編製財務報表所依據之準則，取得足夠及適切之查核證據：

- 1.管理階層於財務報表中認列（或不認列）會計估計之決定。
- 2.會計估計之衡量基礎。

評估會計估計之合理性

第 十七 條 查核人員應依據所取得之查核證據評估財務報表中之會計估計，就編製財務報表所依據之準則而言，是否合理或存在不實表達。

與會計估計有關之揭露

第 十八 條 查核人員應對財務報表中有關會計估計之揭露，是否遵循編製財務報表所依據之準則，取得足夠及適切之查核證據。

第 十九 條 對於存有顯著風險之會計估計，查核人員亦應依編製財務報表所依據之準則，評估財務報表中對估計不確定性所作揭露之適當性。

管理階層偏頗之跡象

第 二十 條 查核人員應複核管理階層作會計估計時之判斷及決定，以辨認是否有管理階層偏頗之跡象。惟對個別會計估計之合理性作出結論之目的而言，管理階層偏頗之跡象本身未必構成不實表達。

客戶聲明書

第二十一條 查核人員應要求管理階層（如適當時，亦包括治理單位）對其認為作會計估計時所採用之重大假設係屬合理一事，列入客戶聲明書。

書面紀錄

第二十二條 查核人員應列入查核工作底稿之事項包括：

- 1.對存有顯著風險之會計估計及相關揭露之合理性作成結論之基礎。
- 2.管理階層偏頗之跡象（如有時）。

伍、解釋及應用

會計估計之性質（相關條文：第二條）

第二十三條 因營業活動先天具有不確定性，某些財務報表項目僅能估計，且因某些資產、負債或權益組成部分之特性，或編製財務報表所依據之準則所規定之衡量方法或基礎，使受查者可能須對某些財務報表項目作會計估計。

第二十四條 某些會計估計之估計不確定性相對較低，其重大不實表達風險亦較低，該類會計估計例舉如下：

- 1.營業活動較不複雜之受查者所作之會計估計。
- 2.與例行性交易有關之會計估計。
- 3.依隨時可得之資料（例如公開之利率資料或證券交易價格）所作之會計估計。此種資料於公允價值會計估計中稱為「可觀察」之資料。
- 4.按公允價值衡量之資產或負債，其衡量方法簡單

且易於應用之公允價值會計估計。

5. 衡量會計估計之模型係眾所周知或被普遍採用，
且其假設或輸入值係可觀察之公允價值會計估計。

第二十五條 某些會計估計之估計不確定性相對較高，特別是涉及重大假設之會計估計，該類會計估計例舉如下：

1. 與訴訟結果有關之會計估計。
2. 未公開交易之衍生金融工具之公允價值會計估計。
3. 使用由受查者自行開發之特殊模型或使用不可觀察之假設或輸入值之公允價值會計估計。

第二十六條 估計不確定性之程度受下列因素之影響：

1. 會計估計之性質。
2. 會計估計之方法或模型被普遍採用之程度。
3. 會計估計假設之主觀性。

於某些情況下，估計不確定性可能極高，致不符合編製財務報表所依據準則之認列條件，而無法作成會計估計。

第二十七條 並非所有須按公允價值衡量之財務報表項目均涉及估計不確定性。例如，對於有活絡且公開市場之某些財務報表項目，其公允價值資訊隨時可得且可靠，則公開市場報價通常為公允價值之最佳查核證據。

惟評價方法及資料即使明確，估計不確定性仍可能存在。例如，有活絡且公開市場之報價而按市價評價之證券，若所持有之證券數量與市場成交量比較

相對重大或流通性受限制，則可能須對該證券之評價作適當之調整。此外，經濟環境（例如，特定市場之流動性不足）亦可能影響估計不確定性。

第二十八條 除公允價值會計估計外，可能須作會計估計之情況例舉如下：

1. 備抵呆帳。
2. 存貨呆滯。
3. 保固義務。
4. 折舊方法或資產之耐用年限。
5. 因投資之可回收性具不確定性而對其提列之減損。
6. 長期合約之利益或損失。
7. 訴訟判決或和解所產生之損失。

第二十九條 可能須作公允價值會計估計之情況例舉如下：

1. 未在活絡且公開市場交易之複雜金融工具。
2. 股份基礎給付。
3. 待處分之不動產或設備。
4. 企業合併所取得之資產或負債，包括商譽及無形資產。
5. 獨立個體間非貨幣性資產或負債之交換（例如，不同業別間之廠房設備交換）。

第三十條 估計涉及依編製財務報表時可取得之資訊所作之判斷。作會計估計時，常須對當時不確定之事項作出假設。查核人員不負預測未來交易、事件或狀況之責任（縱使該等未來交易、事件或狀況若能於查核當時獲悉，可能重大影響管理階層之作爲或假設）。

管理階層偏頗

第三十一條 編製財務報表所依據之準則通常要求中立性（即免於偏頗）。惟會計估計並不精確，且可能受管理階層判斷之影響。此種判斷可能涉及非故意或故意之管理階層偏頗（例如為達成特定之結果而產生者）。管理階層偏頗影響會計估計之程度，隨估計時所涉及主觀性之增加而增加。會計估計通常涉及主觀判斷，該判斷先天上即存有非故意或潛在故意之管理階層偏頗。

於續任之審計工作，以往查核所辨認出管理階層偏頗之跡象，將影響查核人員於當期之規劃及風險之辨認與評估。

第三十二條 管理階層偏頗於個別科目層級可能難以偵出，該等偏頗可能於考量多個或所有會計估計，抑或觀察數個會計期間後較易辨認。雖然主觀判斷先天上存有管理階層偏頗，管理階層於作成該等判斷時，可能並無誤導財務報表使用者之意圖。惟若管理階層有誤導之意圖，則管理階層偏頗本質上即為舞弊。

風險評估程序及相關作業（相關條文：第七條）

第三十三條 本公報第七條所規定之風險評估程序及相關作業，可協助查核人員建立對受查者會計估計之性質及類型之預期。查核人員應考量是否已取得足夠之瞭解，以辨認及評估與會計估計有關之重大不實表達風險，並規劃進一步查核程序之性質、時間及範圍。

取得對編製財務報表所依據準則之瞭解（相關條文：第七條第

1款）

第三十四條 取得對編製財務報表所依據準則之瞭解，可協助查核人員確定該準則是否對下列事項加以規定：

- 1.會計估計之認列條件或衡量方法。
- 2.應按或得按公允價值衡量之條件（例如，管理階層對某一資產或負債採行特定作為之意圖）。
- 3.應揭露或得揭露之事項。

取得此等瞭解，亦可作為查核人員與管理階層討論其如何應用前述規定於會計估計，及確定其應用是否適當之依據。

第三十五條 於有數種單一金額估計可選擇時，編製財務報表所依據之準則可能為管理階層提供決定單一金額估計之指引。例如，某些準則規定，所選擇之單一金額估計應反映管理階層判斷之最可能結果；某些準則可能規定使用折現後之機率加權期望值。

於某些情況下，管理階層能直接作成單一金額估計，而於其他情況下，管理階層僅於考量能用以決定單一金額估計之其他替代假設或結果後，才能作成可靠之單一金額估計。

第三十六條 重要假設之改變對會計估計具高度敏感性時，編製財務報表所依據之準則可能要求揭露與重要假設攸關之相關資訊。此外，會計估計具高度估計不確定性時，某些編製財務報表所依據之準則可能不允許於財務報表中認列會計估計，但要求於財務報表附

註中作特定揭露。

取得管理階層如何辨認須作會計估計之瞭解（相關條文：第

七條第2款）

第三十七條 編製財務報表時，管理階層應辨認須作會計估計之交易、事件或狀況，並確定必要之會計估計於財務報表中已依編製財務報表所依據之準則認列、衡量及揭露。

第三十八條 管理階層對須作會計估計之交易、事件或狀況之辨認，可能基於其：

- 1.對所經營事業及所屬產業之瞭解。
- 2.對當期所執行經營策略之瞭解。
- 3.編製以前各期財務報表所累積之經驗（如適用時）。

於此情況下，查核人員可能主要透過向管理階層查詢，以對管理階層如何辨認須作會計估計之情況取得瞭解。管理流程較制度化時（如設有正式之風險管理功能），查核人員可能對管理階層定期複核須作會計估計之情況（於必要時，亦包括續後重新估計）所採用之方法及實務，執行風險評估程序。會計估計之完整性通常為查核人員之重要考量，特別是與負債有關之會計估計。

第三十九條 查核人員於執行風險評估程序時，所取得對受查者及其環境之瞭解，以及於查核過程中所取得之其他查核證據，可協助查核人員辨認須作會計估計之情況或情況之改變。

第四十條 向管理階層查詢須作會計估計情況之改變時，可能

包括查詢下列事項：

- 1.受查者是否從事可能須作會計估計之新類型交易。
- 2.須作會計估計之交易，其條件是否已改變。
- 3.與會計估計有關之會計政策是否因編製財務報表所依據準則之變動而變動。
- 4.法令或其他管理階層無法控制之變動是否已發生，而使管理階層須作新會計估計或須修改會計估計。
- 5.新狀況或事件是否已發生，而須作新會計估計或須修改會計估計。

第四十一條 於查核過程中，查核人員可能辨認出管理階層未辨認之須作會計估計之交易、事件或狀況。審計準則公報第四十八號「瞭解受查者及其環境以辨認並評估重大不實表達風險」規範查核人員辨認出管理階層未辨認之重大不實表達風險之情況，包括確認受查者與風險評估流程有關之內部控制是否存有顯著缺失。

對小規模受查者之特別考量

第四十二條 因小規模受查者營業活動通常較少，且交易較不複雜，對其管理階層如何辨認須作會計估計之情況取得瞭解通常較不複雜（通常係由單一個人辨認須作會計估計之情況），因此查核人員主要透過查詢取得瞭解。

取得對管理階層如何作會計估計之瞭解（相關條文：第七條第

3款）

第四十三條 編製財務報表時，管理階層應建立作會計估計之財務報導流程（包括適當之內部控制）。此種流程包括下列事項：

- 1.選定適當之會計政策且規定估計程序，包括適當之估計或評價方法（如適用時，亦包括評價模型）。
- 2.建立或辨認影響會計估計之攸關資料及假設。
- 3.定期複核須作會計估計之情況（於必要時，亦包括續後重新估計）。

第四十四條 查核人員於取得管理階層如何作會計估計之瞭解時，宜考量之事項例舉如下：

- 1.會計估計相關之會計科目及交易型態。例如，會計估計係因例行性及經常發生之交易所產生，抑或因非經常發生或不尋常之交易所產生。
- 2.管理階層是否使用及如何使用被普遍接受之衡量技術作特定會計估計。
- 3.所作之會計估計是否依據期中可取得之資料；若是，管理階層是否及如何將期中至期末所發生之交易、事件及狀況之變動納入考量。

衡量之方法（包括模型之使用）（相關條文：第七條第3款第1目）

第四十五條 於某些情況下，編製財務報表所依據之準則可能針對某一會計估計規定其衡量方法，例如用以衡量公允價值估計之特定模型。惟於許多情況下，編製財務報表所依據之準則可能未規定衡量方法，亦可能

明訂數種衡量方法。

第四十六條 如編製財務報表所依據之準則未對某一會計估計規定特定方法，查核人員對所採用之衡量方法或模型（如適用時）取得瞭解時，宜考量之事項例舉如下：

- 1.管理階層選定特定方法時，如何考量須作會計估計之資產或負債之性質。
- 2.受查者所屬產業或環境對特定類型之會計估計是否存有普遍採用之衡量方法。

第四十七條 管理階層作會計估計時使用自行開發之模型，或所使用之衡量方法與所屬產業或環境所普遍採用者偏離時，重大不實表達風險可能較高。

攸關控制（相關條文：第七條第3款第2目）

第四十八條 查核人員於取得攸關控制之瞭解時，宜考量之事項可能包括作會計估計人員之經驗及專業能力，以及與下列事項有關之控制：

- 1.管理階層作會計估計時，如何確定所使用資料之完整性、攸關性及正確性。
- 2.會計估計（包括所使用之假設及輸入值）由適當層級之管理階層（如適當時，亦包括治理單位）複核及核准。
- 3.受查者對從事涉及會計估計交易之人員及為該交易作會計估計人員間之職能分工，包括職責劃分是否適當考量受查者及其產品或服務之性質（例如，以大型金融機構而言，攸關之職能分工可能包括從事金融商品交易且其酬勞與該商品之利潤連結之人員，不對該金融商品之公允價值進行估

計或驗證)。

第四十九條 其他控制亦可能與會計估計攸關。例如，受查者使用特定模型作會計估計時，管理階層可能設置與此模型相關之特定政策及程序。攸關控制可能包括對下列事項所建立者：

- 1.特定模型之設計及開發或選定。
- 2.模型之使用。
- 3.模型正確及完整性之維護及定期驗證。

管理階層對專家工作之採用（相關條文：第七條第3款第3目）

第五十條 管理階層或所聘僱之人員可能具有作單一金額估計之經驗及專業能力。惟於某些情況下，管理階層可能須委任專家作（或協助作）單一金額估計，此等需要可能因下列原因而產生：

- 1.須作估計事項之性質特殊。例如，探勘業之礦產或油氣蘊藏量之衡量。
- 2.為符合編製財務報表所依據準則之攸關規定，而須採用之模型具技術性，例如特定公允價值之衡量。
- 3.須作會計估計之交易、事件或狀況不尋常或不常發生。

對小規模受查者之特別考量

第五十一條 於小規模受查者須作會計估計之情況，所有者兼管理者通常有能力作單一金額估計。惟於某些情況下，專家之協助仍有其必要。查核人員於查核初期與所有者兼管理者討論會計估計之性質、所須會計估計之完整性及估計程序之適當性，可協助所有者兼管理者決定是否須採用專家之工作。

假設（相關條文：第七條第3款第4目）

第五十二條 假設是會計估計不可或缺之要素。查核人員於取得對會計估計之假設之瞭解時，宜考量之事項例舉如下：

- 1.假設之性質，包括可能為重大之假設。
- 2.管理階層如何評估假設是否攸關且完整（即所有攸關變數均已納入考量）。
- 3.管理階層如何確認所使用之假設間具一致性（如適用時）。
- 4.假設是否與管理階層所能控制之事項（例如關於維護計畫之假設可能影響資產耐用年限之估計）有關，以及該等假設是否與受查者之營運計畫及外部環境一致；或者假設是否與管理階層無法控制之事項（例如關於利率、死亡率、潛在司法或監管措施或未來現金流量之變異性及時點之假設）有關。
- 5.佐證假設之文件（如有時）其性質及範圍。

管理階層作會計估計時，假設可能係由專家協助作成或辨認，管理階層如予採用，則該假設即成為管理階層之假設。

第五十三條 於某些情況下，假設可被稱作輸入值（例如管理階層使用模型作會計估計時），惟輸入值亦可能指適用特定假設之數據。

第五十四條 管理階層可能自內部及外部取得不同資訊（其攸關性及可靠性有所不同）以支持所建立之假設。於某些情況下，依據外部資訊（例如公開利率或其他統計資料）或內部資訊（例如歷史資訊或受查者先前

所經歷之狀況)所作之假設，可能為可靠。於其他情況下，例如受查者無經驗或無法自外部取得資訊時，所作之假設可能較為主觀。

第五十五條 公允價值會計估計之假設，係反映市場參與者於資產或負債定價時所採用之假設。特定假設會因所衡量資產或負債之特性、所採用之評價方法（例如市場法或收益法）及編製財務報表所依據之準則不同而改變。

第五十六條 於公允價值會計估計之情況下，因來源及基礎不同而有下列二種假設或輸入值：

- 1.可觀察輸入值：反映市場參與者於資產或負債定價時，所採用之客觀市場資料。
- 2.不可觀察輸入值：反映受查者基於當時情況下可取得之最佳資訊，就市場參與者於資產或負債定價時可能採用之假設所作之判斷。

實務上，前項兩款未必能清楚劃分。此外，管理階層可能有必要自不同市場參與者所採用之不同假設中作出選擇。

第五十七條 主觀程度（例如假設或輸入值是否可觀察）影響估計不確定性，進而影響查核人員對特定會計估計所作重大不實表達風險之評估。

會計估計方法之變動（相關條文：第七條第3款第5目）

第五十八條 查核人員於評估管理階層如何作會計估計時，應瞭解會計估計之方法與前期比較，是否已變動或應變動而未變動。特定估計方法可能須改變以因應受查者受環境與情況變動之影響，以及編製財務報表所依據準則之變動。管理階層如改變會計估計之方

法，應能證明新方法更為適當或此變動係為因應前述變動。例如，若管理階層將作會計估計之基礎由依市價評估改為依模型評估，查核人員應依經濟情況評估管理階層對市場之假設是否合理。

估計不確定性（相關條文：第七條第3款第6目）

第五十九條 查核人員對管理階層是否已評估及如何評估估計不確定性之影響取得瞭解時，宜考量之事項例舉如下：

- 1.管理階層是否考量及如何考量其他替代假設或結果，例如執行敏感度分析以確定假設之改變對會計估計之影響。
- 2.當分析顯示數個不同結果時，管理階層如何決定其會計估計。
- 3.管理階層是否追蹤前期所作會計估計最終結果，且是否適當因應追蹤程序之結果。

複核前期會計估計（相關條文：第八條）

第六十條 會計估計最終結果與前期財務報表所認列之會計估計通常存有差異。查核人員執行風險評估程序以辨認該等差異並瞭解其原因時，可能取得：

- 1.有關管理階層前期估計程序有效性之資訊（查核人員可藉此判斷管理階層當期估計程序之有效性）。
- 2.前期會計估計於當期重新估計之查核證據。
- 3.可能須於財務報表中揭露事項（例如估計不確定性）之查核證據。

第六十一條 查核人員對前期會計估計之複核，可協助其辨認出當期會計估計較易受管理階層偏頗影響之情況或狀

況，或指出可能存在管理階層偏頗。查核人員專業上之懷疑可協助其辨認此種情況或狀況並決定進一步查核程序之性質、時間及範圍。

第六十二條 審計準則公報第四十三號「查核財務報表對舞弊之考量」亦規範查核人員應複核管理階層於前期對重大會計估計所作之判斷及假設。為因應管理階層逾越控制之風險，該複核係查核人員為確定會計估計是否存在管理階層偏頗之必要查核程序。實務上，查核人員於執行風險評估程序時，依本公報之規定對前期會計估計所作之複核，可與審計準則公報第四十三號「查核財務報表對舞弊之考量」所規定之該等複核，併同執行。

第六十三條 查核人員可能認為須對前期查核時所辨認出具高度估計不確定性之會計估計，或自前期查核後已發生重大變動之會計估計，執行更詳細之複核。反之，查核人員可能認為對例行性及經常發生之交易所產生之會計估計，採用分析性程序作為風險評估程序，即已達複核之目的。

第六十四條 對基於衡量日之狀況所作之公允價值會計估計及其他會計估計，認列於前期財務報表之公允價值與下列兩項之一可能存有較大差異：(1)會計估計最終結果或(2)當期重新估計之金額。前述差異係導因於該等會計估計之衡量目的涉及於衡量日當時對價值之認知，而該認知可能因受查者所處環境之變動而發生重大且快速之變動。因此，查核人員於複核時，可能著重於取得與重大不實表達風險之辨認及評估攸關之資訊。例如，於某些情況下，若市場參與者

所採用假設之變動影響前期公允價值會計估計最終結果，則對該變動之瞭解可能無法為當期之查核提供攸關資訊。於此情況下，查核人員對前期公允價值會計估計最終結果之考量重點，可能在於瞭解管理階層前期估計程序之有效性（即管理階層作會計估計之紀錄），該等瞭解有助於查核人員判斷管理階層當期估計程序之有效性。

第六十五條 會計估計最終結果與認列於前期財務報表金額間之差異，未必表示前期財務報表之不實表達。然而，該等差異如導因於前期財務報表完成時管理階層未考量可取得或合理預期應已取得之資訊，則前述差異可能表示前期財務報表之不實表達。編製財務報表所依據之準則對於會計估計變動及不實表達二者間之區分提供指引及須遵循之會計處理。

重大不實表達風險之辨認及評估

估計不確定性（相關條文：第九條）

第六十六條 影響會計估計之估計不確定性之因素例舉如下：

- 1.會計估計依賴判斷之程度。
- 2.會計估計對假設改變之敏感度。
- 3.是否存在可降低估計不確定性且被普遍接受之衡量技術（雖然假設之主觀性仍可能導致估計不確定性）。
- 4.預測期間長短及用以預測未來事件之歷史資料之攸關性。
- 5.是否可取得外部可靠資料。
- 6.會計估計依據可觀察（或不可觀察）輸入值之程度。

前述估計不確定性之程度愈高，則會計估計受管理階層偏頗影響之程度愈高。

第六十七條 查核人員評估會計估計之重大不實表達風險時，宜考量之事項可能包括：

- 1.實際或預期之金額大小。
- 2.帳載金額（即管理階層單一金額估計）相對於查核人員預期之帳載金額。
- 3.管理階層是否採用專家工作。
- 4.複核前期會計估計之結果。

高度估計不確定性及顯著風險（相關條文：第十條）

第六十八條 可能具高度估計不確定性之會計估計，例舉如下：

- 1.高度依賴判斷之會計估計，例如未決訴訟之結果，或受不確定事件影響之未來現金流量（包括金額及時點）。
- 2.未使用被普遍接受之衡量技術計算之會計估計。
- 3.查核人員對前期類似會計估計之複核結果，顯示原會計估計與實際結果間存在顯著差異。
- 4.使用受查者自行開發之特殊模型或不可觀察輸入值所作之公允價值會計估計。

第六十九條 已認列或揭露於財務報表之會計估計金額大小，可能非其估計不確定性之適當指標，因此表面上不重大之會計估計可能因其估計不確定性而導致重大不實表達。

第七十條 於某些情況下，估計不確定性可能過高致無法作合理之會計估計。因此編製財務報表所依據之準則可能不允許將該項目認列於財務報表或按公允價值衡量。於此情況下，顯著風險不僅與是否應認列某一

會計估計或其是否應按公允價值衡量有關，亦與揭露之適當性有關。對該等會計估計，編製財務報表所依據之準則可能規定須揭露該等會計估計及相關之估計不確定性（參見第一四〇條至第一四三條）。

第七十一條 查核人員如判斷某一會計估計存有顯著風險，應瞭解與該風險攸關之內部控制，尤其是控制作業。

第七十二條 於某些情況下，會計估計之估計不確定性可能使查核人員對受查者繼續經營之能力產生重大疑慮。對此情況，審計準則公報第十六號「繼續經營之評估」另有規定。

查核人員對所評估重大不實表達風險之因應（相關條文：第十一條）

第七十三條 審計準則公報第四十九號「查核人員對所評估風險之因應」規定，查核人員應設計及執行查核程序，其性質、時間及範圍須足以因應所評估之重大不實表達風險，該風險與整體財務報表或個別項目聲明有關。本公報第七十四條至第一三五條僅著重與會計估計有關之個別項目聲明重大不實表達風險之因應。

編製財務報表所依據準則之應用（相關條文：第十一條第1款）

第七十四條 編製財務報表所依據之準則可能規定會計估計之認列條件，且明訂會計估計之方法及所須之揭露，該等規定可能複雜且涉及判斷。依據執行風險評估程序時所取得之相關瞭解，查核人員對於易被誤用或有不同解釋之規定宜特別注意。

第七十五條 查核人員於判斷管理階層是否已適當應用編製財務

報表所依據之準則時，部分係基於查核人員對受查者及其環境之瞭解。例如，設備之折舊方法或耐用年限之決定，可能因受查者之性質及營運，而須作特殊考量。

第七十六條 於某些情況下，查核人員可能須執行額外查核程序（例如，檢查資產實體狀況），以判斷管理階層是否已適當應用編製財務報表所依據之準則。

第七十七條 管理階層於應用編製財務報表所依據之準則時，應考量環境與情況變動之影響。例如，未上市股票於上市後因有活絡市場，採用現金流量折現法估計其公允價值即不再適當。

會計估計方法之一致性及變動之基礎（相關條文：第十一條第2款）

第七十八條 查核人員對會計估計或其方法變動之考量至為重要，因該變動若非基於情況之變動或新資訊，則將被視為武斷。會計估計或其方法之武斷變動將使各期財務報表不一致，且可能導致財務報表不實表達。

第七十九條 管理階層通常能基於情況之變動，對會計估計或其方法之變動提出適當之理由。查核人員對管理階層所主張理由之評估，係屬專業判斷。

查核人員對所評估重大不實表達風險之因應（相關條文：第十二條）

第 八十 條 為因應會計估計之重大不實表達風險，查核人員於決定執行本公報第十二條中之一項或多項因應對策

時，可能受下列事項之影響：

- 1.會計估計之性質（例如，例行性或非例行性交易所產生）。
- 2.所執行之程序能否有效提供足夠及適切之查核證據。
- 3.所評估之重大不實表達風險，包括所評估之風險是否為顯著風險。

第八十一條 會計估計之估計不確定性較高時（例如使用專有模型及不可觀察輸入值所作之會計估計），為取得足夠及適切之查核證據，採用第十二條所述多項因應對策係屬必要。

例如，查核人員於評估備抵呆帳之合理性時，併同執行期後收現之複核及其他程序可能為有效之查核程序。

第八十二條 本公報第八十三條至第一一五條說明各種不同情況下，可能為適當因應對策之額外指引。

截至查核報告日發生之事項（相關條文：第十二條第1款）

第八十三條 查核人員如預期截至查核報告日將發生某事項，且預期該事項將提供與會計估計有關之查核證據時，則確定該事項能否提供攸關查核證據可能係適當之因應對策。

第八十四條 截至查核報告日發生之事項有時能對會計估計提供足夠及適切之查核證據。例如，過時之產品於財務報導期間結束日後短期間內全數出售，可提供有關其淨變現價值估計之查核證據。於此情況下，若已對該事項取得足夠及適切之查核證據，可能無須對會計估計執行額外查核程序。

- 第八十五條 對於某些會計估計，截至查核報告日發生之事項可能無法提供有關會計估計之查核證據。例如，與某些會計估計有關之狀況或事件僅於較晚期間發生。此外，就公允價值會計估計之衡量目的而言，財務報導期間結束日後之資訊可能無法反映該日所存在之事件或狀況，因此與公允價值會計估計之衡量並非攸關。對前述情況，本公報第十二條提供查核人員對重大不實表達風險可能執行之其他因應對策。
- 第八十六條 於某些情況下，與會計估計矛盾之事項，可能顯示管理階層作會計估計之程序無效或存有管理階層偏頗。
- 第八十七條 查核人員即使決定不對特定會計估計執行本公報第十二條第一款之因應對策，仍須遵循審計準則公報第五十五號「期後事項」之規定。查核人員應執行適當之查核程序，俾對財務報導期間結束日後至查核報告日間所發生須於財務報表中調整或揭露之事項是否均已辨認且適當反映於財務報表，取得足夠及適切之查核證據。因許多會計估計之衡量（除公允價值會計估計外）通常仰賴未來交易、事件或狀況之結果，查核人員依審計準則公報第五十五號「期後事項」所執行之工作尤為攸關。

對小規模受查者之特別考量

- 第八十八條 當財務報導期間結束日與查核報告日之間隔較長時，查核人員對此期間事項之複核可能係對會計估計（除公允價值會計估計外）之有效因應對策。此種情況適用於某些所有者兼管理者之小規模受查者，特別是未將會計估計之控制程序制度化者。

測試管理階層如何作會計估計（相關條文：第十二條第2款）

第八十九條 當使用模型及可觀察或不可觀察輸入值作公允價值會計估計時，適當之因應對策可能係測試管理階層如何作會計估計及其所依據之資料。此種因應對策於下列情況亦可適用：

- 1.會計估計係由受查者會計系統之例行性資料處理所產生。
- 2.查核人員複核前期之類似會計估計後，認為管理階層當期之會計估計程序可能為有效。
- 3.會計估計係依據大量性質類似但個別金額不重大項目之母體所作成。

第九十條 測試管理階層如何作會計估計時可採用之程序，例舉如下：

- 1.測試會計估計所依據資料之正確、完整及攸關程度，以及是否已依據該等資料及管理階層之假設適當作出會計估計。
- 2.考量外部資料或資訊（包括管理階層所委任外部專家所提供者）之來源、攸關性及可靠性。
- 3.驗算會計估計及複核資訊間之一致性。
- 4.考量管理階層之複核及核准程序。

對小規模受查者之特別考量

第九十一條 小規模受查者作會計估計之程序可能較大規模受查者簡易。管理階層積極參與經營之小規模受查者，可能無詳盡之會計程序說明、複雜之會計紀錄或書面政策，即使受查者之會計估計程序未制度化，亦不表示管理階層無法提供資訊予查核人員以測試會計估計。

評估衡量方法（相關條文：第十二條第2款第1目）

第九十二條 編製財務報表所依據之準則未規定衡量方法時，對管理階層所使用衡量方法（包括模型）是否適當之評估係屬專業判斷。

第九十三條 為評估衡量方法之適當性，查核人員宜考量之事項，例舉如下：

- 1.管理階層對所選擇方法所持之理由是否合理。
- 2.管理階層是否已充分評估其所選擇之方法符合編製財務報表所依據之準則所規定之條件。
- 3.就須作會計估計之資產或負債之性質及攸關之編製財務報表所依據之準則而言，所選擇之方法於當時情況下是否適當。
- 4.就受查者事業及所屬產業與環境而言，所選擇之方法是否適當。

第九十四條 於某些情況下，管理階層可能已確知不同之方法將產生顯著不同之估計。於此情況下，瞭解受查者如何分析導致顯著差異之原因，可協助查核人員評估管理階層所選擇方法之適切性。

評估模型之使用

第九十五條 於某些情況下，特別是作公允價值會計估計時，管理階層可能使用模型。所使用之模型是否適當可能取決於多項因素，例如受查者與所屬產業及環境之性質，以及所衡量資產或負債之性質。

第九十六條 採用之模型通常包括市場上可取得特定行業或產業常用之模型及由受查者或專家特別開發之模型。依情況不同，查核人員於測試模型時可考量之事項，例舉如下：

- 1.模型是否於使用前經過驗證且定期評估，以確保對其預定用途仍屬妥適。受查者之驗證程序可能包括對下列之評估：
 - (1)模型之理論及數理推導是否正確及完整，包括模型參數是否適切。
 - (2)模型之輸入值是否與市場慣用之輸入值一致且完整。
 - (3)模型之輸出值與實際交易價格之比較。
- 2.對模型（包括參數）之變更是否有適當之控制政策及程序。
- 3.對模型是否定期校準並測試其有效性，特別是輸入值係由管理階層主觀決定時。
- 4.當對模型之輸出值加以調整時（包括公允價值之會計估計），該等調整是否反映市場參與者於類似情況下可能採用之假設。
- 5.該模型是否有足夠及適切之書面紀錄，包括預期之應用與限制、關鍵參數、所需之輸入值及任何驗證分析之結果。

管理階層所採用之假設（相關條文：第十二條第2款第2目）

第九十七條 查核人員對管理階層所採用假設之評估僅基於查核當時可取得之資訊。執行與該等假設有關係之查核程序係為查核財務報表之目的，而非以對該等假設表示意見為目的。

第九十八條 查核人員於評估管理階層所採用假設之合理性時，宜考量之事項例舉如下：

- 1.個別假設是否合理。
- 2.該等假設是否相互關聯且一致。

3.與其他假設（該會計估計之其他假設或其他會計估計之假設）綜合考量時，該等假設是否合理。

4.於公允價值會計估計之情況下，該等假設是否適當反映市場中可觀察之假設。

第九十九條 會計估計之假設可能反映管理階層所預期達成特定目標及執行特定策略之結果。於此情況下，查核人員可能藉由考量該等假設與下列例舉事項是否一致，以評估假設之合理性：

1.整體及受查者所屬產業之經濟環境。

2.受查者之相關計畫。

3.前期所採用而目前仍攸關之假設。

4.受查者之經驗或先前所經歷之狀況（此歷史資訊可能作為未來狀況或事件之參考）。

5.管理階層所採用與財務報表有關之其他假設。

第一〇〇條 管理階層所採用假設之合理性可能取決於其執行特定作為之意圖及能力。管理階層對特定資產或負債之相關計畫及意圖常予以書面化，且編製財務報表所依據之準則亦可能規定須書面化。雖然所取得與管理階層之意圖及能力有關之查核證據是否足夠及適切係屬專業判斷，惟查核人員之查核程序可包括：

1.複核管理階層以往執行其意圖之情形。

2.複核書面計畫及其他文件，包括正式核准之預算、授權及會議紀錄。

3.查詢管理階層採行特定作為之原因。

4.複核財務報導期間結束日後至查核報告日間發生之事項。

5.評估在產業經濟環境下受查者執行特定作為之能力，包括其所作之承諾。

惟某些編製財務報表所依據之準則，不允許管理階層作會計估計時將其意圖或計畫納入考量，例如於作公允價值會計估計時管理階層所採用之假設須反映市場參與者所採用之假設。

第一〇一條 查核人員於評估管理階層對公允價值會計估計所採用假設之合理性時，除考量前述有關之規定外，尚可能考量：

- 1.管理階層是否及如何將攸關市場輸入值納入假設中。
- 2.該等假設是否與可觀察之市場狀況，以及按公允價值衡量之資產或負債之特性一致。
- 3.市場參與者假設之來源是否攸關且可靠，以及若存在數個不同之市場參與者假設時，管理階層如何選擇所採用之假設。
- 4.管理階層是否及如何考量可類比交易、資產或負債之相關資訊或所採用之假設（如適當時）。

第一〇二條 公允價值會計估計可能基於可觀察輸入值及不可觀察輸入值。若公允價值會計估計係基於不可觀察輸入值，查核人員宜考量管理階層如何佐證：

- 1.對與會計估計攸關之市場參與者特性之辨認。
- 2.為反映市場參與者將採用之假設，管理階層對原先假設所作之修改。
- 3.管理階層是否已納入當時情況下可取得之最佳資訊。
- 4.管理階層之假設如何考量可類比交易、資產或負

債（如適用時）。

管理階層使用不可觀察輸入值時，查核人員對假設之評估可結合本公報第十二條對所評估風險之其他因應對策，以取得足夠及適切之查核證據。於此情況下，查核人員可執行其他查核程序，例如對佐證會計估計經適當層級之管理階層（如適當時，亦包括治理單位）複核及核准文件之檢查。

第一〇三條 查核人員評估會計估計假設之合理性時，如辨認出一個或多個重大假設，此可能顯示會計估計具高度估計不確定性，因此可能存有顯著風險。第一二二條至第一三五條說明對顯著風險之額外因應對策。

測試控制執行之有效性（相關條文：第十二條第3款）

第一〇四條 會計估計程序已妥善設計、付諸實行及維持時，測試相關控制執行之有效性可能係一適當之因應對策。妥善之會計估計程序例舉如下：

- 1.會計估計經適當層級之管理階層（如適當時，亦包括治理單位）複核及核准。
- 2.會計估計係由受查者會計系統之例行性資料處理所產生。

第一〇五條 有下列情況之一時，查核人員須測試控制執行之有效性：

- 1.對個別項目聲明重大不實表達風險之評估，包含對控制係有效執行之預期（即查核人員欲信賴控制執行之有效性）。
- 2.對個別項目聲明僅執行證實程序無法提供足夠及適切之查核證據。

對小規模受查者之特別考量

第一〇六條 小規模受查者亦可能存有對會計估計程序之控制，但其形式可能不同。小規模受查者可能因所有者兼管理者積極參與財務報導流程，而決定免除某些種類之控制。惟對更小規模受查者而言，查核人員可辨認出之控制可能不多。因此，查核人員對所評估風險之因應通常採證實程序，即執行本公報第十二條所規定之一項或多項因應對策。

建立單一金額估計或金額區間估計（相關條文：第十二條第4款）

第一〇七條 下列例舉情況存在時，查核人員建立單一金額估計或金額區間估計以評估管理階層單一金額估計，係屬適當之因應對策：

- 1.會計估計非由受查者會計系統之例行性資料處理所產生。
- 2.查核人員複核前期之類似會計估計後認為管理階層當期之會計估計程序可能無效。
- 3.受查者對會計估計程序之控制未妥善設計或付諸實行。
- 4.財務報導期間結束日後至查核報告日間之事項或交易與管理階層之單一金額估計矛盾。
- 5.查核人員有其他替代來源之攸關資料，以建立單一金額估計或金額區間估計。

第一〇八條 受查者對會計估計程序之控制即使妥善設計且付諸實行，查核人員建立單一金額估計或金額區間估計，對所評估風險仍可能為有效果及效率之因應對策。於其他情況下，查核人員於決定是否須執行進

一步查核程序（包括其性質與範圍）時，亦可能考量此方法。

第一〇九條 查核人員建立單一金額估計或金額區間估計時，可依當時情況考慮何種方法最為有效。例如查核人員可能先建立初步單一金額估計，並依其對假設改變之敏感度建立金額區間估計，再據以評估管理階層單一金額估計；查核人員亦可能先建立金額區間估計，再決定單一金額估計。

第一一〇條 查核人員建立單一金額估計（而非金額區間估計）之能力取決於數個因素，包括所採用之模型、可取得資料之性質及範圍，以及會計估計之估計不確定性。此外，查核人員建立單一金額估計或金額區間估計之決定，可能受編製財務報表所依據之準則影響，該準則可能規定於考量其他替代結果及假設後決定單一金額估計，或規定特定衡量方法（例如使用折現後之機率加權期望值）。

第一一一條 查核人員可能以不同方式建立單一金額估計或金額區間估計，例如：

- 1.採用模型，例如市場上可取得之特定行業或產業常用模型或由查核人員或專家特別開發之模型。
- 2.進一步對管理階層所考量之其他替代假設或結果作評估，例如採用不同組合之假設以建立估計。
- 3.聘僱或委任具特定專門知識之人員開發或操作模型，或提供攸關假設。
- 4.參考其他可類比交易、事件或狀況或可類比資產或負債之市場（如攸關時）。

瞭解管理階層之假設或方法（相關條文：第十二條第4款第1目）

第一一二條 查核人員建立單一金額估計或金額區間估計時，若使用不同於管理階層之假設或方法，本公報第十二條第4款第1目規定，查核人員應對管理階層作會計估計所使用之假設或方法取得足夠之瞭解。此瞭解可提供查核人員建立適當單一金額估計或金額區間估計之攸關資訊，亦可協助查核人員瞭解及評估其與管理階層單一金額估計間之任何重大差異。例如，差異可能因查核人員使用與管理階層不同但同樣適當之假設所產生，該差異可能表示會計估計對某些假設高度敏感因而具高度估計不確定性，亦即該會計估計可能存有顯著風險；差異亦可能因管理階層之實際錯誤所產生。查核人員可視情況與管理階層討論作會計估計所採用假設之基礎、假設之適當性及所採用方法之不同，以協助其作成結論。

縮小金額區間（相關條文：第十二條第4款第2目）

第一一三條 查核人員認為使用金額區間估計以評估管理階層單一金額估計之合理性係屬適當時，第十二條第4款第2目規定，該金額區間應包括所有合理之結果而非所有可能之結果。若該金額區間包括所有可能之結果，則該金額區間會因太大而降低其有用性，致無法達成查核之目的。若查核人員將金額區間縮小至足以使其作成會計估計是否存有重大不實表達之結論，則該金額區間估計係屬有效。

第一一四條 就評估管理階層單一金額估計之合理性而言，查核人員宜將金額區間縮小至不超過執行重大性。於某

些情況下，查核人員可能無法將金額區間縮小至不超過執行重大性，惟此不意謂可排除該會計估計之認列，但此可能顯示該會計估計具高度估計不確定性而存有顯著風險。對顯著風險之額外因應對策參見第一二二條至第一三五條。

第一一五條 查核人員可透過下列步驟縮小金額區間，致區間內之所有金額均屬合理：

- 1.將經其判斷不太可能發生之極端結果自金額區間中排除。
- 2.進一步依據可取得之查核證據，持續縮小金額區間，致區間內之所有金額均屬合理。於少數情況下，查核人員可將金額區間縮小至單一金額估計。

評估是否須具備特殊技能或知識（相關條文：第十三條）

第一一六條 於查核規劃時，查核人員須確認執行查核案件所需資源之性質、時間及範圍，於必要時，包括具備特殊技能及知識之人員。此外，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」規定，主辦會計師應確認查核團隊及非屬查核團隊之外部專家，具備適當之專業能力及適任能力以執行查核案件。於會計估計之查核過程中，查核人員亦可能依其經驗及查核案件之情況，辨認出須具備與該會計估計有關之特殊技能或知識。

第一一七條 查核人員評估其是否須具備特殊技能或知識時，可能受下列事項影響：

- 1.特定事業或產業涉及會計估計之資產、負債或權益組成部分之性質（例如礦藏、農業資產及複雜

金融工具)。

2.高度估計不確定性。

3.涉及複雜之計算或特殊模型。例如於無可觀察市場之情況下估計公允價值。

4.編製財務報表所依據準則中與會計估計攸關規定之複雜度，包括對其應用是否存有不一致之實務。

5.查核人員為因應所評估風險擬採行之程序。

第一一八條 即使存有估計不確定性，大多數之會計估計可能不涉及特殊技能或知識。例如查核人員評估備抵呆帳時，可能無須具備特殊技能或知識。

第一一九條 估計若涉及會計及審計領域外之特殊技能或知識，查核人員可能須聘僱或委任專家，以取得該特殊技能或知識。有關專家之聘僱或委任及其工作之採用，應依相關審計準則公報之規定辦理。

第一二〇條 於某些情況下，查核人員可能認為須取得與會計或審計特定領域相關之特殊技能或知識。具備該等技能或知識之個人可能係由查核人員所屬事務所聘僱，或自外部組織委任。前述個人於案件中執行查核程序時亦被視為查核團隊之成員，且受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」之規範。

第一二一條 查核人員依據對所聘僱或委任之專家或具備特殊技能或知識之個人之瞭解及共事經驗，考量是否與其討論編製財務報表所依據準則之規定，以確保前述專家或個人之工作與查核目的攸關。

因應顯著風險之額外證實程序（相關條文：第十四條）

第一二二條 於查核存有顯著風險之會計估計時，查核人員之額外證實程序應著重於下列事項之評估：

- 1.管理階層如何評估估計不確定性對會計估計之影響，以及該等不確定性對認列於財務報表之會計估計適切性之影響。
- 2.相關揭露之適當性。

估計不確定性

管理階層對估計不確定性之考量（相關條文：第十四條第1款）

第一二三條 管理階層可能視情況採用多種方法評估會計估計之其他替代假設或結果。執行敏感度分析為管理階層可能採用方法之一，此方法可顯示會計估計金額如何因不同假設而變動。即使按公允價值衡量之會計估計，仍可能因市場參與者使用不同之假設而有所變動。敏感度分析可反映管理階層所假設各種情境（例如「悲觀」及「樂觀」情境）之結果。

第一二四條 敏感度分析可能顯示會計估計對特定假設之變動並不敏感。敏感度分析亦可能顯示會計估計對某些假設敏感，此時查核人員應特別注意該等假設。

第一二五條 第一二三條及第一二四條之說明並非意指以特定方法（例如敏感度分析）處理估計不確定性較其他方法妥適，亦非意指管理階層對其他替代假設或結果之考量須包括執行已完備書面化之詳細程序。換言之，重點在於管理階層是否已評估估計不確定性如何影響會計估計，而非在於以何種特定之方法評估。因此，管理階層未考量其他替代假設或結果時，查核人員須與管理階層討論其如何處理估計不

確定性對會計估計之影響，並要求管理階層提供佐證。

對小規模受查者之特別考量

第一二六條 小規模受查者可能使用簡單之方法評估估計不確定性。查核人員除複核可取得之書面紀錄外，亦可向管理階層查詢，以取得管理階層已考量其他替代假設或結果之其他查核證據。此外，管理階層可能不具專門知識以處理估計不確定性之影響及考量其他替代之結果。於此情況下，查核人員可向管理階層說明用以考量其他替代假設或結果、處理估計不確定性之程序或不同方法，及如何予以書面化，惟此並未改變管理階層編製財務報表之責任。

重大假設（相關條文：第十四條第2款）

第一二七條 若某一假設之合理變動會重大影響會計估計之衡量，則該假設可能被視為重大。

第一二八條 查核人員可能自管理階層持續執行之策略分析及風險管理程序，取得管理階層所採用重大假設之佐證。即使該等程序未制度化（例如小規模受查者），查核人員亦可透過向管理階層查詢及與管理階層討論且併同其他查核程序，以評估該等重大假設並取得足夠及適切之查核證據。

第一二九條 查核人員評估管理階層之假設時宜考量之事項，參見第九十七條至第一〇三條。

管理階層之意圖及能力（相關條文：第十四條第3款）

第一三〇條 查核人員對管理階層之假設及其意圖與能力之考量，參見第三十四條及第一〇〇條。

金額區間估計之建立（相關條文：第十五條）

第一三一條 編製財務報表時，管理階層可能認為其已適當處理估計不確定性對存有顯著風險會計估計之影響，惟於某些情況下，查核人員可能認為管理階層之處理並不適當，可能之情況例舉如下：

- 1.查核人員無法藉由評估管理階層如何處理估計不確定性之影響，取得足夠及適切之查核證據。
- 2.須深入探究會計估計之估計不確定性之程度，例如查核人員察覺類似情況下之類似會計估計最終結果存有重大差異。
- 3.可能無法藉由複核截至查核報告日發生之事項取得其他查核證據。
- 4.作會計估計時，可能存有管理階層偏頗之跡象。

第一三二條 查核人員為評估會計估計之合理性而決定金額區間時之考量，參見第一〇七條至第一一五條。

認列與衡量條件

於財務報表認列會計估計（相關條文：第十六條第1款）

第一三三條 管理階層於財務報表中認列會計估計時，查核人員評估之重點在於會計估計之衡量是否足夠可靠，俾符合編製財務報表所依據準則之認列條件。

第一三四條 查核人員對於未認列會計估計之評估重點，在於其是否符合編製財務報表所依據準則之認列條件。即使查核人員認為未認列會計估計係屬適當，管理階層仍可能須於財務報表附註中揭露此情況。必要時會計師亦可能於查核報告中增加說明段提醒財務報表使用者注意該重大不確定性。

會計估計之衡量基礎（相關條文：第十六條第2款）

第一三五條 關於公允價值會計估計，某些編製財務報表所依據之準則假設公允價值能可靠衡量，並據以要求或允許公允價值之衡量與揭露。於某些情況下，該假設可能被反駁（例如，無適當之衡量方法或基礎），此時查核人員評估之重點在於管理階層評估該假設被反駁之基礎是否適當。

評估會計估計之合理性（相關條文：第十七條）

第一三六條 查核人員依據所取得之查核證據，可能認為該證據所支持之會計估計與管理階層單一金額估計不同。若該查核證據支持查核人員單一金額估計，則其與管理階層單一金額估計間之差異即為不實表達。若查核人員認為使用其金額區間估計能提供足夠及適切之查核證據，而管理階層單一金額估計位於查核人員金額區間估計之外時，查核證據將無法支持管理階層單一金額估計。於此情況下，不實表達之金額將大於或等於管理階層單一金額估計與查核人員金額區間估計之上限或下限（最接近點）之差異。

第一三七條 若管理階層主觀判斷情況變動，而改變會計估計或其方法，查核人員依據所取得之查核證據，可能認為會計估計因管理階層之武斷改變而存在不實表達或管理階層偏頗之跡象（參見第一四四條至第一四五條）。

第一三八條 審計準則公報第五十二號「查核過程中所辨認不實表達之評估」對查核人員評估未更正不實表達對財務報表之影響，提供更詳細之規範及指引。與會計

估計有關之不實表達（無論係導因於舞弊或錯誤）可能因下列情況而產生：

- 1.明確之不實表達（即實際不實表達）。
- 2.查核人員認為管理階層對會計估計所作之判斷不合理、會計政策之選擇或應用不適當，所產生之差異（即判斷性不實表達）。
- 3.查核人員依樣本中所辨認之不實表達，所推估母體中存在不實表達之最佳估計數（即推估不實表達）。

某些涉及會計估計之不實表達，可能受前述情況之共同影響而不易或不可能單獨辨認。

第一三九條 查核人員於評估財務報表附註中之會計估計及相關揭露（無論係必要揭露或自願揭露）之合理性時，其考量重點應與評估認列於財務報表之會計估計相同。

與會計估計有關之揭露

遵循編製財務報表所依據準則之揭露（相關條文：第十八條）

第一四〇條 編製財務報表所依據之準則可能允許或要求與會計估計有關之揭露，某些受查者亦可能自願於財務報表附註中揭露額外資訊。該等揭露之內容可能包括：

- 1.所採用之假設。
- 2.所採用之估計方法，包括適用之模型。
- 3.選擇估計方法之基礎。
- 4.估計方法變動之影響。
- 5.估計不確定性之來源及意涵。

前述揭露有助於財務報表使用者瞭解於財務報表中認列或揭露之會計估計。查核人員須對該等揭露是否遵循編製財務報表所依據準則之規定，取得足夠及適切之查核證據。

第一四一條 於某些情況下，編製財務報表所依據之準則可能規定須對不確定性作特定揭露。例如：

1. 主要假設及估計不確定性之其他來源，該等假設及其他來源具有導致資產及負債帳面金額須作重大調整之顯著風險。
2. 可能結果之區間及用以決定區間時所作之假設。
3. 與公允價值會計估計對受查者財務狀況及財務績效之重要性有關之資訊。
4. 質性資訊，例如暴險及其緣由、受查者管理風險之目的、政策與程序、用以衡量風險之方法，以及該等質性資訊與前期比較之變動。
5. 量化資訊，例如受查者暴險之程度（以受查者內部提供予主要管理人員之資訊為基礎），包括信用風險、流動性風險及市場風險。

存有顯著風險之會計估計其估計不確定性之揭露（相關條

文：第十九條）

第一四二條 對於存有顯著風險之會計估計，即使已遵循編製財務報表所依據之準則揭露，查核人員仍可能因所涉及之情況及事實，而認為對估計不確定性之揭露並不適當。會計估計之可能結果區間愈大，查核人員對估計不確定性揭露之評估愈重要（參見第一一四條之相關討論）。

第一四三條 查核人員得視情況需要，鼓勵管理階層於財務報表附註敘述與估計不確定性有關之情況。查核人員認為管理階層於財務報表對估計不確定性之揭露不適當或可能造成誤導時，應評估其對查核意見之影響。

管理階層偏頗之跡象（相關條文：第二十條）

第一四四條 查核人員於查核中可能察覺管理階層之判斷及決定存有管理階層偏頗之跡象。該跡象可能影響查核人員對於所評估風險及相關因應對策是否仍屬適當之結論，且查核人員可能須考量該跡象對於其他查核工作之影響。

第一四五條 與會計估計有關之管理階層偏頗跡象，例舉如下：

- 1.管理階層主觀判斷情況變動，而改變會計估計或其方法。
- 2.受查者對公允價值會計估計所採用之假設與市場中可觀察之假設不一致。
- 3.選擇或建立特定重大假設，以產生對管理階層有利之單一金額估計。
- 4.所選擇之單一金額估計顯示管理階層有樂觀或悲觀之傾向。

客戶聲明書（相關條文：第二十一條）

第一四六條 依據估計不確定性之性質、重大程度及範圍，客戶聲明書中有關認列或揭露於財務報表之會計估計，其聲明事項可能包括：

- 1.管理階層依編製財務報表所依據之準則，作會計

- 估計時所採用衡量流程（包括相關假設及模型）之適切性，及應用該流程之一致性。
- 2.與會計估計及揭露攸關之假設已適當反映管理階層採行特定作為之意圖及能力。
 - 3.依編製財務報表所依據之準則，與會計估計有關之揭露係屬完整及適當。
 - 4.與會計估計有關之重大期後事項均已於財務報表中調整或揭露。

第一四七條 對未於財務報表中認列或揭露之會計估計，客戶聲明書亦可能包括下列聲明事項：

- 1.管理階層判斷會計估計未符合認列或揭露條件之基礎係屬適當（參見第一三四條）。
- 2.對於未按公允價值衡量或揭露之會計估計，管理階層未採用公允價值之基礎係屬適當（參見第一三五條）。

書面紀錄（相關條文：第二十二條）

第一四八條 查核中所辨認管理階層偏頗跡象之書面紀錄可協助查核人員：

- 1.對所評估風險及相關因應對策是否仍屬適當作出結論。
- 2.評估財務報表整體有無重大不實表達。

有關管理階層偏頗之跡象，參見第一四五條。

陸、附 則

第一四九條 本公報於中華民國〇〇年〇〇月〇〇日發布，並自

中華民國一〇五年一月一日起實施，亦得提前適用。自本公報實施日起，本會於中華民國八十一年六月十六日發布之審計準則公報第二十二號「會計估計之查核」及於中華民國九十四年七月一日發布之審計準則公報第四十二號「公平價值衡量與揭露之查核」，不再適用。

附 錄

附錄一 本公報重要名詞中英對照表

查核人員單一金額估計或金額區間估計

Auditor's point estimate or auditor's
range

財務報導流程

Financial reporting process

管理階層單一金額估計

Management's point estimate

會計估計最終結果

Outcome of an accounting estimate

重大假設

Significant assumptions

特殊技能

Specialized skills

本公報草案若非為提供意見所需，不得有重製（含複印、影印、印刷、筆錄或以其他方式有形之重複製作）之行爲，違者依法究辦。

