

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 求 意 見 函

（請於民國一〇七年九月四日前，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107年7月31日
審 計 字 第 0 7 0 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七十號「查核證據一對存貨、訴訟與索賠及營運部門資訊之特別考量」之條文內容乙份，請惠賜卓見。

說 明：一、依本會一〇七年七月三十一日第十二屆第四十次會議決議辦理。

二、本會擬於近日發布審計準則公報第七十號「查核證據一對存貨、訴訟與索賠及營運部門資訊之特別考量」，為集思廣益，以臻完善，檢送草案乙份，敬請惠賜卓見。

三、請於一〇七年九月四日前，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

審計準則公報第七十號

「查核證據—對存貨、訴訟與索賠及營運 部門資訊之特別考量」

內容簡介

1. 本公報主要係參考國際審計準則第501號(ISA501)之相關規定訂定。
2. 本公報係規範查核人員於查核財務報表時，對存貨、訴訟與索賠及營運部門資訊之特定層面，取得足夠及適切查核證據時之特別考量。本公報內容包括五節共三十九條條文及附錄。
3. 本公報主要規範內容如下：
 - (1) 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：
 - ① 除非實務上不可行，參與存貨盤點以：
 - a. 評估管理階層對於記錄與控制存貨盤點結果之指示及程序。
 - b. 觀察受查者是否適當執行盤點程序。
 - c. 檢視存貨。
 - d. 執行盤點測試。
 - ② 對受查者之最終存貨紀錄執行查核程序，以判斷該等紀錄是否正確反映存貨實際盤點結果。
 - (3) 如受查者非於財務報導期間結束日執行存貨盤點，除第三條所規定之程序外，查核人員應執行額外查核程序，俾對

存貨於盤點日至財務報導期間結束日間之變動是否適當記錄取得查核證據。

- (4)如參與存貨盤點於實務上不可行，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「修正式意見之查核報告」之規定，出具修正式意見之查核報告。
- (5)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，俾對該存貨之存在及狀況取得足夠及適切之查核證據：
 - ①向第三方函證其代為保管存貨之數量及狀況。
 - ②檢視存貨或執行於當時情況下適當之其他查核程序。
- (6)查核人員為辨認可能產生重大不實表達風險之訴訟與索賠，應設計並執行下列查核程序：
 - ①查詢管理階層及受查者之其他人員，包括內部法務人員。
 - ②複核治理單位之會議紀錄及受查者與其外部法律顧問之往來文件。
 - ③複核法律費用科目。
- (7)查核人員就已知訴訟或索賠辨認出重大不實表達風險，或所執行之查核程序顯示可能存在其他重大訴訟或索賠時，除執行其他審計準則公報規定之程序外，應與受查者之外部法律顧問直接溝通。查核人員應寄送由管理階層具名之查詢函，以要求外部法律顧問與查核人員直接溝通。
- (8)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。
- (9)查核人員應執行下列程序，俾對受查者是否依適用之財務報導架構表達及揭露營運部門資訊，取得足夠及適切之查核證據：
- ①對管理階層決定營運部門資訊時所採用之方法取得瞭解，並：
- a.評估依該等方法所產生之揭露是否符合適用之財務報導架構之規定。
- b.測試該等方法之應用（如適當時）。
- ②執行分析性程序或於當時情況下適當之其他查核程序。
- 4.本公報擬自中華民國○○○年○○月○○日起實施，亦得提前適用。

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。

查核證據—對存貨、訴訟與索賠及營運部門資訊之特別考量

壹、前言

第一條 本公報係規範查核人員於查核財務報表時，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」、第五十三號「查核證據」及其他相關審計準則公報之規定，對存貨、訴訟與索賠及營運部門資訊之特定層面，取得足夠及適切查核證據時之特別考量。

貳、目的

第二條 本公報之目的係規範查核人員就下列事項取得足夠及適切之查核證據：

- 1.存貨之存在及狀況。
- 2.訴訟與索賠之完整性。
- 3.依適用之財務報導架構對營運部門資訊所作之表達與揭露。

參、基本準則

存貨

第三條 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：

1.除非實務上不可行，參與存貨盤點以：

- (1)評估管理階層對於記錄與控制存貨盤點結果之指示及程序。
- (2)觀察受查者是否適當執行盤點程序。
- (3)檢視存貨。
- (4)執行盤點測試。

2.對受查者之最終存貨紀錄執行查核程序，以判斷該等紀錄是否正確反映存貨實際盤點結果。

第 四 條 如受查者非於財務報導期間結束日執行存貨盤點，除第三條所規定之程序外，查核人員應執行額外查核程序，俾對存貨於盤點日至財務報導期間結束日間之變動是否適當記錄取得查核證據。

第 五 條 查核人員如因不可預見之情況無法參與存貨盤點，應擇日執行或觀察某些存貨之盤點，並對二盤點日間存貨之變動執行查核程序。

第 六 條 如參與存貨盤點於實務上不可行，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「修正式意見之查核報告」之規定，出具修正式意見之查核報告。

第 七 條 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，俾對該存貨之存在及狀況取得足夠及適切之查核證據：

- 1.向第三方函證其代為保管存貨之數量及狀況。
- 2.檢視存貨或執行於當時情況下適當之其他查核程序。

訴訟與索賠

第 八 條 查核人員為辨認可能產生重大不實表達風險之訴訟與索賠，應設計並執行下列查核程序：

- 1.查詢管理階層及受查者之其他人員，包括內部法務人員。
- 2.複核治理單位之會議紀錄及受查者與其外部法律顧問之往來文件。
- 3.複核法律費用科目。

第 九 條 查核人員就已知訴訟或索賠辨認出重大不實表達風險，或所執行之查核程序顯示可能存在其他重大訴訟或索賠時，除執行其他審計準則公報規定之程序外，應與受查者之外部法律顧問直接溝通。查核人員應寄送由管理階層具名之查詢函，以要求外部法律顧問與查核人員直接溝通。

第 十 條 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.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。

書面聲明

第 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）提供書面聲明，敘明可能影響財務報表之所有已知實際或可能之訴訟與索賠已告知查核人員，且已依適用之財務報導架構認列、衡量或揭露。

營運部門資訊

第 十二 條 查核人員應執行下列程序，俾對受查者是否依適用之財務報導架構表達及揭露營運部門資訊，取得足夠及適切之查核證據：

- 1.對管理階層決定營運部門資訊時所採用之方法取得瞭解，並：
 - (1)評估依該等方法所產生之揭露是否符合適用之財務報導架構之規定。
 - (2)測試該等方法之應用（如適當時）。
- 2.執行分析性程序或於當時情況下適當之其他查核程序。

肆、解釋及應用

存貨

參與存貨盤點（相關條文：第三條第1款）

第 十三 條 受查者通常至少每年執行一次存貨盤點，以作為編製財務報表之基礎並用以確認其永續盤存制之可靠性（如適用時）。

第 十四 條 查核人員參與存貨盤點時執行下列查核程序：

- 1.檢視存貨以確認其存在並評估其狀況，以及執行盤點測試。
- 2.觀察管理階層指示之遵循情形及記錄與控制存貨盤點結果程序之執行情形。
- 3.取得管理階層盤點程序可靠性之查核證據。

前述查核程序可作為控制測試或證實程序，視查核人員之風險評估、規劃之查核方式及已執行之特定

程序而定。

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查核程序時，宜考量之攸關事項例舉如下：

- 1.與存貨有關之重大不實表達風險。
- 2.與存貨有關內部控制之性質。
- 3.對於存貨盤點，管理階層是否建立適當程序並給予參與盤點之工作人員適當指示。
- 4.存貨盤點之時點。
- 5.受查者是否採用永續盤存制。
- 6.存貨存放之地點，包括考量不同地點存貨之重大性及重大不實表達風險，以決定參與盤點之地點。如有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。
- 7.是否需要專家之協助。

評估管理階層之指示及程序（相關條文：第三條第1款第1目）

第 十六 條 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：

- 1.適當控制作業之執行，例如蒐集已使用之存貨盤點單、未使用存貨盤點單之處理，以及盤點與複盤程序。
- 2.對在製品之完工程度、滯銷品、過時品與損壞品及代第三方保管之存貨（例如寄銷品）之正確辨認。

3.用以估計數量之程序（如適用時），例如於估計燃煤數量時可能需要之程序。

4.截止日前後對存貨於存放地點間之移動及對進出貨之控制。

觀察受查者是否適當執行盤點程序（相關條文：第三條第1款第2目）

第十七條 觀察受查者是否適當執行盤點程序（例如，與盤點期間及其前後之存貨移動之控制有關者），可協助查核人員取得管理階層之指示及盤點程序已適當設計及付諸實行之查核證據。此外，查核人員可取得截止資訊以協助其對存貨移動之會計處理執行查核程序。

檢視存貨（相關條文：第三條第1款第3目）

第十八條 參與存貨盤點時檢視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。

執行盤點測試（相關條文：第三條第1款第4目）

第十九條 執行盤點測試（例如，自盤點紀錄選取項目追查至存貨，以及自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。

第二十條 除記錄盤點測試外，取得受查者已完成之存貨盤點紀錄可協助查核人員執行後續查核程序，以判斷最終存貨紀錄是否正確反映存貨實際盤點結果。

非於財務報導期間結束日執行存貨盤點（相關條文：第四條）

第二十一條 實務上，存貨盤點可能非於財務報導期間結束日執行。就查核目的而言，非於財務報導期間結束日執行存貨盤點是否適當，取決於受查者對存貨變動控制之設計、付諸實行及維持之有效性。審計準則公報第四十九號對期中執行之證實程序予以規範並提

供指引。

第二十二條 於永續盤存制下，受查者可能執行盤點或其他程序以確認其存貨數量紀錄之可靠性。於某些情況下，受查者或查核人員可能辨認出存貨紀錄與存貨實際數量間之差異，此可能顯示受查者對存貨變動之控制並未有效執行。

第二十三條 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：

- 1.永續存貨紀錄是否經適當調整。
- 2.永續存貨紀錄之可靠性。
- 3.盤點時所取得之資訊與永續存貨紀錄間重大差異之理由。

參與存貨盤點於實務上不可行（相關條文：第六條）

第二十四條 於某些情況下，查核人員參與存貨盤點於實務上不可行。例如，存貨存放之地點可能對查核人員之安全造成威脅。

第二十五條 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）可能對存貨之存在及其狀況提供足夠及適切之查核證據。

第二十六條 查核人員執行替代查核程序俾對存貨之存在及其狀況取得足夠及適切之查核證據係屬不可能時，則會計師應依審計準則公報第五十九號之規定，出具查核範圍受限制之修正式意見之查核報告。

由第三方保管之存貨

函證（相關條文：第七條第1款）

第二十七條 審計準則公報第六十九號「外部函證」對外部函證程序予以規範並提供指引。

其他查核程序（相關條文：第七條第2款）

第二十八條 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：

- 1.自行或安排其他查核人員參與第三方之存貨盤點（如可行時）。
- 2.對第三方內部控制之適當性取得其他查核人員之報告，以確認存貨業經適當盤點及保全。
- 3.檢查第三方保管存貨之文件。
- 4.當存貨作為擔保品時，向其他方函證。

訴訟與索賠

訴訟與索賠之完整性（相關條文：第八條）

第二十九條 訴訟與索賠可能對財務報表具重大影響，因此可能須於財務報表認列、衡量或揭露。

第三十條 除第八條規定之程序外，其他攸關程序包括採用經由對受查者及其環境之瞭解執行風險評估程序時所取得之資訊，以協助查核人員獲悉可能之訴訟與索賠。該等程序例舉如下：

- 1.閱讀受查期間及期後股東會、董事會及其功能性委員會之會議紀錄。
- 2.閱讀契約、借款合約、租賃合約，以及與稅捐或其他政府機關之往來文件。
- 3.自銀行回函取得有關保證之資訊。
- 4.檢查其他文件以辨認受查者可能之對外保證。

第三十一條 為辨認可能存有重大不實表達風險之訴訟與索賠所取得之查核證據，亦可能作為與訴訟及索賠攸關之其他考量（例如，評價或衡量）之查核證據。對與訴訟及索賠有關之會計估計或揭露，審計準則公報第五十六號「會計估計與相關揭露之查核」予以規範並提供指引。

複核法律費用科目（相關條文：第八條第三款）

第三十二條 查核人員可能認為於複核法律費用科目時檢視相關原始憑證（例如法律費用之帳單），係屬適當。

與受查者之外部法律顧問溝通（相關條文：第九條至第十條）

第三十三條 與受查者之外部法律顧問直接溝通，可協助查核人員對受查者是否知悉可能重大之訴訟與索賠及管理階層對所產生財務影響（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。

第三十四條 查核人員可能透過查詢函與受查者之外部法律顧問直接溝通，要求其告知：

- 1.所知悉之訴訟與索賠。
- 2.對該等訴訟與索賠結果之評估。
- 3.對該等訴訟與索賠所產生財務影響（包括訴訟成本）之估計。

第三十五條 於某些情況下，查核人員亦可能認為與受查者之外部法律顧問會面討論訴訟或索賠之可能結果係屬必要。該等情況例舉如下：

- 1.該事項存有顯著風險。
- 2.該事項係屬複雜。
- 3.管理階層與外部法律顧問間存有歧見。

該會面通常須經管理階層同意，且有管理階層之代

表出席。

第三十六條 依審計準則公報第五十七號「財務報表查核報告」之規定，查核報告日不得早於查核人員取得足夠及適切之查核證據，並據以表示查核意見之日期。查核人員可能藉由查詢負責處理攸關事項之管理階層（包括內部法務人員），以取得截至查核報告日與訴訟及索賠之狀況有關之查核證據。於某些情況下，查核人員可能須自外部法律顧問取得更新後之資訊。

營運部門資訊（相關條文：第十二條）

第三十七條 依適用之財務報導架構，受查者可能須或得於財務報表揭露營運部門資訊。查核人員對營運部門資訊表達與揭露之責任係與財務報表整體有關。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之程度。

瞭解管理階層所採用之方法（相關條文：第十二條第1款）

第三十八條 對管理階層決定營運部門資訊所採用之方法及依該等方法所產生之揭露是否符合適用之財務報導架構之規定取得瞭解時，宜考量之事項例舉如下：

- 1.部門間之銷貨、轉撥與費用，以及部門間金額之銷除。
- 2.營運部門資訊（例如，營業淨利占銷售金額之百分比）與預算及其他預期結果之比較。
- 3.部門間資產及成本之分攤。
- 4.與前期之一致性，以及對不一致（如有時）之揭露是否適當。

伍、附則

第三十九條 本公報於中華民國一〇七年〇〇月〇〇日發布，並自中華民國〇〇〇年〇〇月〇〇日起實施，亦得提前適用。自本公報實施日起，本會於中華民國七十五年四月十五日發布之審計準則公報第九號「存貨盤點之觀察」及中華民國八十八年十一月二十三日修訂之審計準則公報第二十三號「或有事項之查核」，不再適用。

附 錄

附錄一 本公報重要名詞中英對照表

複盤

Re-count

盤點測試

Test count

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