

審計準則200號

查核人員依審計準則執行查核 之整體目的

壹、前 言

本審計準則之範圍

第 一 條 本審計準則係規範查核人員依審計準則執行財務報表查核時之整體責任。本審計準則係訂定查核人員執行查核之整體目的，並敘明為使查核人員能達成該等目的所訂定查核之性質及範圍。本審計準則亦敘明審計準則之範圍、效力及結構，且包含適用於所有查核案件之查核人員一般責任之規定，以及查核人員遵循審計準則之義務。

第 二 條 審計準則係為查核人員對歷史性財務報表之查核所制定，其亦可適用於其他歷史性財務資訊之查核。除另有說明者外，審計準則並不規範查核人員於法令中或與其他特定情況（例如證券首次公開發行）有關之責任，該等責任可能與審計準則之規範有所不同。因此，查核人員如認為審計準則之特定層面有助於在前述情況下執行工作，其責任仍在於確保遵循所有攸關法令及規範，以及履行專業上之義務。

財務報表查核

第 三 條 查核財務報表係為提升財務報表預期使用者之信賴水準。為達此目的，會計師對財務報表在所有重大方面是否依照適用之財務報導架構編製表示查核意見。為使會計師能表示查核意見，查核人員執行查核工作時應遵循審計準則及攸關職業道德規範（包括與獨立性有關之規範）之規定。（相關條文：第二十四條）

第 四 條 受查核之財務報表係由受查者管理階層於治理單位之監督下所編製。審計準則並未對管理階層或治理單位加諸責任，且並未踰越規範管理階層或治理單位責任之法令。惟查核人員依照審計準則執行查核之前提，係管理階層（如適當時，亦包括治理單位）已認知其負有對財務報表查核工作之執行係屬重要之特定責任。財務報表查核並未解除管理階層或治理單位之責任。（相關條文：第二十五條至第三十三條）

第 五 條 審計準則規定查核人員應對財務報表整體是否存有導因於舞弊或錯誤之重大不實表達取得合理確信，以作為查核意見之基礎。合理確信係高度確信。當查核人員取得足夠及適切之查核證據，以降低查核風險（即當財務報表存有重大不實表達時，查核人員出具不適當查核報告之風險）至可接受之水準時，查核人員即可對財務報表是否存有重大不實表達取得合理確信。合理確信並非絕對程度之確信，因查核有先天限制，使查核人員作成結論並據以表

示查核意見之查核證據，大多僅具說服力而不具決定性。（相關條文：第五十三條至第七十九條）

第 六 條 查核人員於規劃及執行查核工作、評估所辨認不實表達對查核之影響、評估未更正不實表達對財務報表之影響時，皆會應用重大性觀念。一般而言，如不實表達（包含遺漏）之個別金額或彙總數可合理預期將影響財務報表使用者以該等財務報表為基礎所作之經濟決策，則被認為具有重大性。對於重大性所作之判斷，受查核人員所面對之情況及其對財務報表使用者財務資訊需求之認知所影響，亦受不實表達之金額或性質或兩者之影響。會計師係針對財務報表整體表示意見，因此查核人員對偵出就財務報表整體而言不重大之不實表達，不承擔責任。

第 七 條 審計準則之組成項目包括目的、基本準則，以及解釋及應用，其設計係用以支持查核人員取得合理確信，並要求查核人員於規劃及執行查核時，應運用專業判斷及專業懷疑，例舉如下：

- 1.基於對受查者及其環境、適用之財務報導架構及受查者內部控制制度之瞭解，辨認並評估導因於舞弊或錯誤之重大不實表達風險。
- 2.透過對所評估之風險設計及執行適當之因應對策，對是否存有重大不實表達取得足夠及適切之查核證據。
- 3.將由查核證據所獲致之結論，作為對財務報表形成查核意見之基礎。

第 八 條 會計師所表示查核意見之類型取決於適用之財務報

導架構及相關法令。（相關條文：第三十四條至第三十五條）

第 九 條 查核人員可能對使用者、管理階層、治理單位或其他方，就查核工作所產生之有關事項負相關溝通及報告之責任。該等責任可能於審計準則或法令訂定。

貳、查核之整體目的

第 十 條 查核人員執行財務報表查核之整體目的如下：

- 1.對財務報表整體是否存有導因於舞弊或錯誤之重大不實表達取得合理確信，使會計師可對財務報表在所有重大方面是否依照適用之財務報導架構編製表示意見。
- 2.根據查核人員所發現之事實，依審計準則之規定出具查核報告，並與管理階層或治理單位溝通。

第 十一 條 查核人員若無法取得合理確信，且於當時情況下出具保留意見之查核報告仍嫌不足時，審計準則要求查核人員出具無法表示意見之查核報告或終止委任（如法令允許終止委任）。

參、定 義

第 十二 條 本審計準則用語之定義如下：

- 1.適用之財務報導架構：受查者管理階層（如適用時，亦包括治理單位）編製財務報表時採用之財務報導架構，該架構係基於受查者之性質及財務報表

之目的為可接受者，或係依法令規定應採用者。

所稱「允當表達架構」，係指一財務報導架構，其要求遵循該架構之規定，且包括下列認知：

(1)明示或隱含為達成財務報表之允當表達，管理階層可能須提供超出架構所明訂之揭露。

(2)明示為達成財務報表之允當表達，管理階層在極罕見情況下可能須偏離架構之規定。

所稱「遵循架構」，係指一財務報導架構，其要求遵循該架構之規定，但不包括前述認知。

2.查核證據：查核人員作成查核結論時所使用之資訊。查核證據包括據以編製財務報表之會計紀錄所含資訊及其他資訊。就審計準則之目的而言：

(1)查核證據之足夠性係指查核證據數量之衡量。

所需查核證據之數量受查核人員對重大不實表達風險之評估及查核證據之品質所影響。

(2)查核證據之適切性係指查核證據品質之衡量；亦即查核人員作成查核結論時，所使用查核證據之攸關性及可靠性。

3.查核風險：財務報表存有重大不實表達時，查核人員出具不適當查核報告之風險。查核風險受重大不實表達風險及偵查風險之影響。

4.查核人員：執行查核之人員，通常為主辦會計師、查核團隊中之其他成員或事務所（如適用時）。當涉及主辦會計師之資格或其應履行之責任時，本審計準則使用主辦會計師之用語，而非查核人員。

- 5.偵查風險：查核人員為降低查核風險至可接受之水準而執行查核程序，惟未能偵出已存在且可能重大之不實表達之風險。
- 6.財務報表：係依照某一財務報導架構對歷史性財務資訊（包括揭露）之結構性表述，以溝通受查者某一時點之經濟資源及義務，或一段期間內經濟資源及義務之變動。所稱「財務報表」，通常係指適用之財務報導架構規定之整份財務報表，亦可指單一財務報表。揭露包括適用之財務報導架構規定、明確允許或以其他方式允許揭露之解釋或描述性資訊，該等資訊係列入財務報表或財務報表附註中，或藉由交互索引而納入。（相關條文：第三十六條至第三十七條）
- 7.歷史性財務資訊：有關特定企業於過去期間發生之經濟事項或過去時點之經濟狀況或情況之資訊，該等資訊主要由該企業之會計資訊系統產生，而以財務會計之用語表達。
- 8.管理階層：對企業之經營管理負有執行責任之人員。於某些情況下，管理階層包括治理單位之部分或全部人員，或所有者兼管理者。
- 9.不實表達：所報導財務報表項目之金額、分類、表達或揭露，與該項目依適用之財務報導架構應有之金額、分類、表達或揭露，二者間之差異。不實表達可能導因於錯誤或舞弊。
- 10.執行查核工作之前提，係管理階層（如適當時，亦包括治理單位）已認知並瞭解其負有下列重

要責任：

- (1)依照適用之財務報導架構編製財務報表，攸關時亦包括財務報表之允當表達。
- (2)維持與財務報表編製有關之必要內部控制，以確保財務報表未存有導因於舞弊或錯誤之重大不實表達。

(3)使查核人員可：

- ①接觸管理階層（如適當時，亦包括治理單位）所知悉與財務報表編製攸關之所有資訊（例如紀錄、文件及其他事項）。
- ②基於查核目的而向管理階層（如適當時，亦包括治理單位）要求額外資訊。
- ③接觸適當人員以取得必要之查核證據，且該接觸未受限制。

就允當表達架構而言，前述第一目可描述為「依照適用之財務報導架構編製並使財務報表允當表達」。

對執行查核工作，與管理階層（如適當時，亦包括治理單位）之責任有關之前提，於本審計準則中簡稱為「前提」。

- 11.專業判斷：查核人員應用相關訓練、知識及經驗，在審計、會計準則及職業道德規範之規定下，就查核案件之情況作出有根據之決定。
- 12.專業懷疑：係一種包含質疑心態之態度及對可能顯示存有導因於舞弊或錯誤之不實表達之狀況隨時保持警覺，並審慎評估所取得之查核證據。

- 13.合理確信：就財務報表查核而言，係指高度但非絕對之確信。
- 14.重大不實表達風險：財務報表於查核前存有重大不實表達之風險。個別項目聲明之重大不實表達風險係由兩項要素所組成：（相關條文：第三十八條）
- (1)固有風險：於考量相關控制前，交易類別、科目餘額或揭露事項之個別項目聲明易發生不實表達之可能性，且該不實表達（或與其他不實表達合併考量時）可能係屬重大。
- (2)控制風險：交易類別、科目餘額或揭露事項之個別項目聲明可能發生不實表達，且該不實表達（或與其他不實表達合併考量時）可能係屬重大，但未能透過受查者之內部控制制度及時預防或偵出並改正之風險。
- 15.治理單位：對企業之策略方向及與企業責任有關之義務負有監督責任之人員或組織，此責任包括監督財務報導流程。於某些情況下，治理單位包括負有管理責任之人員或所有者兼管理者。

肆、基本準則

與財務報表查核有關之職業道德規範

第十三條 查核人員應遵循與財務報表查核案件有關之攸關職業道德規範（包括與獨立性有關之規範）。（相關條

文：第三十九條至第四十二條）

專業懷疑

第 十四 條 查核人員於規劃及執行財務報表查核時應運用專業懷疑，認知可能存有導致財務報表不實表達之情況。（相關條文：第四十三條至第四十七條）

專業判斷

第 十五 條 查核人員於規劃及執行財務報表查核時應運用專業判斷。（相關條文：第四十八條至第五十二條）

足夠及適切之查核證據與查核風險

第 十六 條 查核人員為取得合理確信，應取得足夠及適切之查核證據以降低查核風險至可接受之水準，俾使會計師能形成合理之查核結論，以作為表示查核意見之基礎。（相關條文：第五十三條至第七十九條）

依審計準則執行查核

遵循與查核攸關之審計準則

第 十七 條 查核人員應遵循所有與查核攸關之審計準則。當某一審計準則已實施（或已提前適用）且其所規定之情況存在時，該審計準則係屬攸關。（相關條文：第八十條至第八十二條）

第 十八 條 查核人員應瞭解個別審計準則之全文（包括解釋及應用），以瞭解該審計準則之目的及如何適當運用基本準則。（相關條文：第八十三條至第九十三條）

第 十九 條 除非查核人員業已遵循所有與查核攸關之審計準則中之基本準則，會計師不得於查核報告中聲稱其已

依照審計準則執行查核工作。

個別審計準則明定之目的

第二十條 為達成查核人員執行財務報表查核之整體目的，查核人員於規劃及執行查核時應以攸關審計準則中明定之目的為基礎，並考量各準則間之相互關聯，以：（相關條文：第九十四條至第九十六條）

1. 確認查核人員為達成該等準則之目的是否尚須執行額外查核程序。（相關條文：第九十七條）
2. 評估是否已取得足夠及適切之查核證據。（相關條文：第九十八條）

遵循攸關基本準則

第二十一條 除第二十二條另有規定或有下列情況之一者外，查核人員均應遵循審計準則中與查核攸關之基本準則：

1. 該審計準則與查核並不攸關。
2. 該基本準則之適用係附有條件，而該條件並不存在。（相關條文：第九十九條至第一〇〇條）

第二十二條 於特殊情況下，查核人員可能決定偏離攸關之基本準則，而須經由執行替代查核程序以達成該基本準則之目的。查核人員被預期有必要偏離攸關基本準則之情況，僅發生於該基本準則規定執行某一特定程序，而於特定情況下執行該程序將無法有效達成該基本準則之目的時。（相關條文：第一〇一條）

無法達成目的

第二十三條 查核人員未達成或無法達成攸關審計準則之個別目的時，應評估此是否使其無法達成查核人員執行財

務報表查核之整體目的，而使會計師須出具修正式意見之查核報告或須終止委任（如法令允許時）。

（相關條文：第一〇二條至第一〇三條）

伍、解釋及應用

財務報表之查核

查核之範圍（相關條文：第三條）

第二十四條 對財務報表形成查核意見涉及財務報表在所有重大方面是否依照適用之財務報導架構編製，此種查核意見一般用於所有財務報表查核。惟查核意見並無法針對非財務報表之編製提供確信，例如其無法對受查者之未來存續性或受查者管理階層執行事務之效率及效果提供確信。相關法令可能規定查核人員須對其他特定事項表示意見，諸如內部控制制度之有效性或個別管理報告與財務報表之一致性，儘管審計準則對該等事項（與形成財務報表查核意見攸關之部分）提供部分規範及指引，若查核人員對該等法令規定之事項表示意見負額外責任，其須執行進一步工作。

財務報表之編製（相關條文：第四條）

第二十五條 法令可能訂定管理階層（如適當時，亦包括治理單位）對與財務報導有關之責任。依照審計準則執行查核工作之前提為管理階層（如適當時，亦包括治理單位）已認知並瞭解其負有下列責任：

1. 依照適用之財務報導架構編製財務報表，攸關時

亦包括財務報表之允當表達。

2.維持與財務報表編製有關之必要內部控制，以確保財務報表未存有導因於舞弊或錯誤之重大不實表達。

3.使查核人員得以：

(1)接觸管理階層（如適當時，亦包括治理單位）所知悉與財務報表編製攸關之所有資訊（例如紀錄、文件及其他事項）。

(2)基於查核目的而向管理階層（如適當時，亦包括治理單位）要求額外資訊。

(3)接觸適當人員以取得必要之查核證據，且該接觸未受限制。

第二十六條 管理階層（如適當時，亦包括治理單位）於編製財務報表時，應：

1.在攸關法令下，辨認適用之財務報導架構。

2.依該適用之財務報導架構編製財務報表。

3.於財務報表中適當敘明該財務報導架構。

於編製財務報表時，管理階層應依據適用之財務報導架構，運用判斷作出於當時情況下係屬合理之會計估計，以及選擇及應用適當之會計政策。

第二十七條 財務報表可能係依照符合下列需求所設計之財務報導架構編製：

1.廣大使用者對一般財務資訊之需求（即「一般用途財務報表」）。

2.特定使用者對財務資訊之需求（即「特殊用途財務報表」）。

第二十八條 適用之財務報導架構通常包括被授權或認可之機構所制定之財務報導準則或法令規範。於某些情況下，財務報導架構可能同時包括被授權或認可之機構所制定之財務報導準則及法令規範。其他來源亦可能對適用之財務報導架構之應用提供指引。於某些情況下，適用之財務報導架構可能包括（或僅包括）該等其他來源。該等其他來源例舉如下：

- 1.與會計事項有關之法令及道德之環境，包括法令、規章、法院判決及專業道德義務。
- 2.準則制定機構、專業組織或主管機關所發布之權威性會計解釋。
- 3.準則制定機構、專業組織或主管機關所發布對新興會計議題之權威性觀點。
- 4.被廣泛接受且普及之一般及產業實務。
- 5.會計文獻。

當財務報導架構與可能提供其應用指引之來源間或不同來源間存在衝突時，優先適用具最高權威性之來源。

第二十九條 適用之財務報導架構規定財務報表之格式與內容。雖該架構可能未明定如何處理或揭露所有交易或事件，其通常已包括足夠廣泛之原則，可作為建立及應用與該架構觀念一致之會計政策之基礎。

第三十條 財務報導架構得為允當表達架構或為遵循架構。主要包含由被授權或認可機構所發布用以供管理階層編製一般用途財務報表之財務報導準則之財務報導架構，其目的通常係為達成允當表達。例如，由國

際會計準則理事會發布之國際財務報導準則。

第三十一條 適用之財務報導架構亦規定整份財務報表之組成。在許多財務報導架構下，財務報表意圖提供有關受查者之財務狀況、財務績效及現金流量之資訊。對於此種架構，整份財務報表包括資產負債表、綜合損益表、權益變動表、現金流量表及相關附註。對於某些其他財務報導架構，單一財務報表及相關附註可能構成整份財務報表，包括相關附註之單一財務報表例舉如下：

- 1.資產負債表。
- 2.損益表或營運報表。
- 3.保留盈餘表。
- 4.現金流量表。
- 5.不含業主權益之資產負債表。
- 6.業主權益變動表。
- 7.收益及費損表。
- 8.產品線別營運報表。

第三十二條 對於確認適用之財務報導架構是否可接受，審計準則210號「查核案件條款之協議」提供相關規定及指引。審計準則801A號「特殊財務資訊之查核報告」規範依特殊用途架構編製之財務報表之特別考量。

第三十三條 因執行查核工作前提之重要性，查核人員應就管理階層（如適當時，亦包括治理單位）已認知並瞭解其負有第二十五條所述之責任，取得其同意，此係查核人員承接該查核案件之先決條件。

查核意見之類型（相關條文：第八條）

第三十四條 會計師係對財務報表在所有重大方面是否依照適用之財務報導架構編製表示查核意見。惟查核意見之類型取決於適用之財務報導架構及相關法令。大部分適用之財務報導架構包括與財務報表表達有關之規定，就此種架構而言，依照適用之財務報導架構之規定編製財務報表尚包括財務報表之表達。

第三十五條 財務報導架構如為允當表達架構，其通常適用於一般用途財務報表，審計準則所規定之查核意見係針對財務報表在所有重大方面是否允當表達。財務報導架構如為遵循架構，審計準則所規定之查核意見係針對財務報表在所有重大方面是否依照該架構編製。除另有明定者外，審計準則所提及之查核意見涵蓋該兩種類型。

定義

財務報表（相關條文：第十二條第六款）

第三十六條 某些財務報導架構提及企業之經濟資源或義務時，可能採用其他用語。例如，該等經濟資源或義務可能被稱為受查者之資產及負債，兩者間之差額可能稱為權益。

第三十七條 適用之財務報導架構所規定財務報表應包含之解釋或描述性資訊可藉由索引至另一文件之資訊而納入，例如管理階層編製之報告或風險報告。前述「藉由索引而納入」係指藉由財務報表索引至其他文件，而非由其他文件索引至財務報表。如適用之財務報導架構並未明確禁止索引至解釋或描述性資

訊所在之文件，且該資訊已適當地索引，則該資訊將形成財務報表之一部分。

重大不實表達風險（相關條文：第十二條第十四款）

第三十八條 就審計準則之目的而言，當下列兩者存有合理可能性時，則存有重大不實表達風險：

- 1.不實表達之發生（亦即其可能性）。
- 2.不實表達發生時係屬重大（亦即其重大程度）。

與財務報表查核有關之職業道德規範（相關條文：第十三條）

三條）

第三十九條 會計師受與財務報表查核案件有關之攸關職業道德規範（包括與獨立性有關之規範）所規範。攸關職業道德規範通常包含會計師職業道德規範及相關法令規範。

第四十條 會計師職業道德規範之基本原則包括：

- 1.正直。
- 2.公正客觀。
- 3.專業能力及專業上應有之注意。
- 4.保密。
- 5.專業行為。

職業道德之基本原則係會計師應有行為標準之基礎。會計師職業道德規範提供會計師於辨認、評估及因應遵循基本原則之威脅時，應運用之觀念性架構。於查核、核閱及其他確信案件中，會計師職業道德規範訂定獨立性規範以透過觀念性架構之運用因應與案件有關之獨立性威脅。

第四十一條 於查核案件之情況下，根據會計師職業道德規範，為符合公眾利益，查核人員必須與受查者保持獨立性。會計師職業道德規範定義之獨立性包括實質上之獨立性與形式上之獨立性。獨立性確保會計師於形成查核意見時不受可能影響該意見因素干擾之能力。獨立性提升查核人員誠信行事、保持客觀性，及維持專業懷疑態度之能力。

第四十二條 品質管理準則1號「會計師事務所之品質管理」（或嚴謹程度不低於品質管理準則之法令）規範事務所設計、付諸實行及執行品質管理制度之責任，俾對事務所及事務所人員依專業準則及適用之法令規範履行其責任，並依該等準則及法令規範執行案件，提供合理確信。作為品質管理制度之一部分，品質管理準則1號規範事務所就遵循攸關職業道德規範（包括與獨立性有關之規範）履行責任，建立品質目標。審計準則220號「財務報表查核之品質管理」規定主辦會計師對攸關職業道德規範（包括與獨立性有關之規範）之責任。審計準則220號亦說明除少數情況外，查核團隊對管理並達成案件層級品質，通常可依賴事務所之政策或程序。

專業懷疑（相關條文：第十四條）

第四十三條 專業懷疑包括對下列例舉事項保持警覺：

- 1.與所獲取之其他查核證據不一致之查核證據。
- 2.對擬作為查核證據之文件及對所提問題之回應，使其可靠性產生疑慮之資訊。

- 3.顯示可能存有舞弊之情況。
- 4.導致可能須執行審計準則所規定查核程序以外程序之情況。

第四十四條 查核人員為降下列風險，於查核過程中保持專業上懷疑係屬必要：

- 1.忽略不尋常情況。
- 2.自查核觀察中作出結論時過度推斷。
- 3.於決定查核程序之性質、時間及範圍與評估其結果時，採用不適當之假設。

第四十五條 專業懷疑對謹慎評估查核證據係屬必要，包括質疑矛盾之查核證據及文件之可靠性，以及管理階層及治理單位對查核人員查詢所作之回應及所提供之其他資訊。其亦包括於特定情況下對所取得查核證據之足夠性及適切性之考量。例如，當舞弊風險因子存在，且作為支持某重大財務報表金額之唯一證據之單一文件易發生舞弊。

第四十六條 查核人員可接受所取得之紀錄及文件係屬真實，除非有理由相信其非屬真實，惟查核人員仍應考量擬作為查核證據資訊之可靠性。當查核人員對資訊之可靠性產生疑慮或有可能舞弊之跡象時（例如，於查核過程中察覺文件可能有虛假或有內容遭偽造），審計準則規定查核人員應進一步調查，並決定是否修改或增加查核程序。

第四十七條 查核人員通常不被預期會忽視管理階層及治理單位過去有關誠信正直之表現，縱使其相信管理階層及治理單位誠信且正直，亦應保持專業懷疑，且查核

人員於取得合理確信時，不應滿足於說服力較低之查核證據。

專業判斷（相關條文：第十五條）

第四十八條 專業判斷對查核之適當執行係屬重要。查核人員須於查核過程中，針對所獲悉之事實及情況應用相關知識及經驗，以解讀攸關職業道德規範及審計準則之規定並作出有根據之決定。於決定下列事項時尤其須運用專業判斷：

1. 重大性及查核風險。
2. 為符合審計準則之規定並獲取查核證據，所執行查核程序之性質、時間及範圍。
3. 評估是否已取得足夠及適切之證據，及是否須執行額外程序以達成審計準則之目的，從而達成查核人員之整體目的。
4. 評估受查者管理階層於應用適用之財務報導架構所作之判斷。
5. 依據所取得之查核證據作成結論，例如評估管理階層於編製財務報表時所作估計之合理性。

第四十九條 查核人員專業判斷之顯著特性，係查核人員具知識及經驗，且經由訓練協助其培養必要能力，俾使查核人員達成合理之判斷。

第五十條 於任何特定情況下運用專業判斷，係基於查核人員已知之事實及情況。於查核過程中，對困難或具爭議性事項進行諮詢，包括於查核團隊內部，以及查核團隊與事務所內部或外部之其他適當層級人員間

之諮詢（例如審計準則220號之規定），可協助查核人員作出有根據且合理之判斷。

第五十一條 專業判斷之評估可根據所達成之判斷是否反映審計與會計原則之專業應用，以及該判斷就根據查核人員截至查核報告日已知之事實及情況而言是否適當且一致。

第五十二條 查核人員應於整個查核過程中運用專業判斷，並作成適當之書面紀錄。查核人員所編製之查核工作底稿，應使有經驗之查核人員縱未參與該查核案件，亦能瞭解該查核人員於對查核所發現重大事項達成結論時所作之重大專業判斷。專業判斷不應用以作為缺乏案件事實及情況佐證或缺乏足夠及適切之查核證據佐證時所作決定之理由。

足夠及適切之查核證據與查核風險（相關條文：第五條及

第十六條）

查核證據之足夠性及適切性

第五十三條 查核證據須足以支持查核意見及查核報告。查核證據具累積性質，其主要來自查核過程中所執行之查核程序，其亦可能包括自其他來源取得之資訊。其他資訊來源包括以往查核及事務所於客戶關係及案件之承接或續任中所取得之資訊等，惟其他資訊來源係來自以往查核時，查核人員應評估該等資訊作為本期查核證據是否仍屬攸關及可靠。除受查者內部及外部之其他來源外，受查者之會計紀錄亦為查核證據之重要來源。採用管理階層專家工作所編製

之資訊亦可作為查核證據。查核證據包括用以支持及驗證管理階層聲明之資訊，以及與此等聲明矛盾之資訊。此外，於某些情況下，查核人員亦可能將無法取得資訊之事實（例如，管理階層拒絕提供查核人員所要求之聲明）作為查核證據。查核人員於形成查核意見之過程中，主要工作係取得及評估查核證據。

第五十四條 查核證據之足夠性及適切性二者相互關聯。足夠性係查核證據數量之衡量，所需查核證據之數量受查核人員對不實表達風險之評估（所評估之風險愈高，所需之查核證據數量愈多）及查核證據之品質（品質愈高，所需之查核證據數量愈少）所影響。惟取得較多之查核證據可能無法彌補查核證據品質不佳之缺陷。

第五十五條 適切性係查核證據品質之衡量；亦即查核人員作成查核結論時，所使用查核證據之攸關性及可靠性。查核證據之可靠性受其來源及性質之影響，且與查核證據取得時之情況有關。

第五十六條 查核人員是否已取得足夠及適切之查核證據，俾將查核風險降低至可接受之水準，使其作成合理之結論，並據以表示查核意見，係屬專業判斷。審計準則500號「查核證據」及其他審計準則，對查核人員於查核過程中取得足夠及適切之查核證據之考量，提供額外規定及進一步指引。

查核風險

第五十七條 查核風險受重大不實表達風險及偵查風險之影響。

風險評估係依據查核程序所取得之必要資訊及於查核過程中所取得之查核證據。風險評估係屬查核人員之專業判斷，而非能精確衡量之事項。

第五十八條 就審計準則之目的而言，查核風險不包括當財務報表未存有重大不實表達時，查核人員可能出具其存有重大不實表達查核報告之風險，此風險通常非屬重大。此外，查核風險係與查核過程有關之風險，其非指會計師之營業風險（例如因訴訟、負面新聞或與財務報表查核有關之其他事件所產生之損失）。

重大不實表達風險

第五十九條 重大不實表達風險可能存在於兩個層級：

1. 整體財務報表層級。
2. 交易類別、科目餘額及揭露事項之個別項目聲明層級。

第六十條 整體財務報表層級之重大不實表達風險係指與整體財務報表有廣泛關聯，且可能影響許多個別項目聲明之重大不實表達風險。

第六十一條 查核人員應評估個別項目聲明之重大不實表達風險，以決定進一步查核程序之性質、時間及範圍，俾取得足夠及適切之查核證據。該等證據使會計師能將查核風險降低至可接受之水準，以對財務報表表示意見。查核人員採用不同方法以完成評估重大不實表達風險之目的，例如，查核人員可能使用數學模型表達查核風險各組成要素間之一般關係，以得出可接受之偵查風險。某些查核人員認為此種模

型有助於規劃查核程序。

第六十二條 個別項目聲明之重大不實表達風險係由固有風險及控制風險兩項要素所組成。固有風險及控制風險係受查者之風險，兩者於財務報表查核中獨立存在。

第六十三條 固有風險受固有風險因子之影響。根據固有風險因子對聲明易發生不實表達可能性之影響程度，固有風險之水準可分為不同程度，其稱為固有風險光譜。查核人員於辨認並評估重大不實表達風險之過程中，決定主要交易類別、科目餘額及揭露事項及其攸關聲明。例如，自會計估計產生且存在重大估計不確定性之科目餘額，可能被辨認為主要科目餘額，且因具高度估計不確定性，查核人員對此個別項目聲明相關風險之固有風險評估可能較高。

第六十四條 外部情況導致之營業風險亦可能影響固有風險。例如，技術發展可能導致特定產品過時，從而使存貨較易發生高估。受查者及其環境中涉及多個或所有交易類別、科目餘額及揭露事項之因素，亦可能影響與特定聲明有關之固有風險。此等因素可能包括，例如，缺乏足夠營運資金以繼續經營，或處於大量廠商倒閉之衰退產業。

第六十五條 控制風險受管理階層設計、付諸實行及維持控制有效性之影響。該等控制係用以因應已辨認可能威脅受查者達成其財務報表編製攸關目標之風險。惟內部控制無論如何設計及執行，因其先天限制，僅能降低但無法消除財務報表重大不實表達風險。此等先天限制包括，例如人為錯誤之可能性，或控制因

共謀或管理階層踰越而失效之可能性。據此，一定程度之控制風險將永遠存在。審計準則提供查核人員應（或可選擇）測試控制執行有效性之狀況，以決定執行證實程序之性質、時間及範圍。

第六十六條 重大不實表達風險之評估可以量化（例如百分比）或非量化方式表達。查核人員作適當風險評估之必要性較採用何種方式評估更為重要。審計準則通常提及「重大不實表達風險」而非分別提及固有風險及控制風險，惟審計準則315號「辨認並評估重大不實表達風險」規定，固有風險與控制風險應分別評估，俾作為依審計準則330號「查核人員對所評估風險之因應」之規定，設計及執行進一步查核程序，以因應所評估個別項目聲明之重大不實表達風險之基礎。

第六十七條 查核人員應考量個別項目聲明之重大不實表達風險，以決定進一步查核程序之性質、時間及範圍，俾取得足夠及適切之查核證據。

第六十八條 審計準則315號對整體財務報表與個別項目聲明之重大不實表達風險之辨認及評估，提供相關規定及指引。

偵查風險

第六十九條 在既定查核風險水準之情況下，可接受之偵查風險與所評估個別項目聲明之重大不實表達風險存在反向關係。例如，查核人員認為存有之重大不實表達風險愈高，可接受之偵查風險愈低，因此，查核人員愈須取得更具說服力之查核證據。

第七十條 偵查風險與查核人員為降低查核風險至可接受之水準所決定查核程序之性質、時間及範圍有關。因此偵查風險受查核程序及其執行之有效性所影響。下列事項有助於提升查核程序及其執行有效性，並降低查核人員選擇不適當查核程序、錯誤執行適當查核程序或誤解查核結果之可能性：

- 1.適當之規劃。
- 2.查核團隊成員之適當指派。
- 3.專業懷疑之運用。
- 4.查核工作之監督及複核。

第七十一條 審計準則300號「財務報表查核之規劃」及審計準則330號對查核人員查核財務報表之規劃及其對所評估風險之因應，提供相關規定及指引。惟因查核之先天限制，查核人員僅能降低但無法消除偵查風險。據此，一定程度之偵查風險將永遠存在。

查核之先天限制

第七十二條 查核人員無法且並不被預期降低查核風險至零，因此無法對財務報表未存有導因於舞弊或錯誤之重大不實表達取得絕對確信。此係因查核有先天限制，致使查核人員作成結論並據以表示查核意見之查核證據，大多僅具說服力而不具決定性。查核之先天限制源自於：

- 1.財務報導之性質。
- 2.查核程序之性質。
- 3.查核須於合理期間及合理成本內執行。

財務報導之性質

第七十三條 財務報表之編製涉及受查者管理階層將適用之財務報導架構應用於其實際情況時所作之判斷。此外，財務報表各項目涉及主觀判斷或評估，或存在一定程度之不確定性，且可能存在各種可接受之解釋或所作之判斷。因此，某些財務報表項目存有先天之變異性且無法藉由執行額外查核程序予以消除，例如某些會計估計。惟審計準則規定查核人員須特別考量會計估計就適用之財務報導架構與相關揭露而言是否合理，以及受查者之會計實務質性層面（包括管理階層之判斷可能存有偏頗之跡象）。

查核程序之性質

第七十四條 查核人員取得查核證據之能力受實務及法律上之限制，例如：

- 1.管理階層或其他人員可能故意或非故意不提供與財務報表編製攸關之完整資訊或查核人員要求之資訊。因此，儘管查核人員已執行查核程序以對已取得所有攸關資訊取得確信，其仍無法確定資訊之完整性。
- 2.舞弊可能被複雜且精心之設計所刻意隱匿，因此，用以蒐集查核證據之查核程序可能無法有效偵出涉及故意不實表達之情況，例如共謀偽造文件使查核人員相信該查核證據係有效，查核人員既未受訓練亦不被預期成為辨認文件真實性之專家。
- 3.查核工作並非對被指控之不當行為進行正式調

查。因此，查核人員並未被賦予特定之法律權力，例如進行此類調查所需之搜索權。

財務報導之及時性以及成本與效益之權衡

第七十五條 查核人員不應因困難、時間或成本問題而省略必要查核程序（若無替代方案時），或接受說服力較低之查核證據。適當之規劃有助於提供查核工作足夠時間及資源。儘管如此，資訊之攸關性及價值會隨時間降低，故須於資訊之可靠性與成本間取得平衡。因此，財務報表使用者預期查核人員將於合理期間及合理成本內對財務報表形成查核意見，並認知實務上無法考量並處理所有可能存在之資訊，亦無法在假設每一事項係錯誤或舞弊之情況下執行徹底調查，直至證明其無誤。

第七十六條 查核人員須：

1. 規劃查核工作，俾以有效方式執行。
2. 集中投入資源於最可能存有導因於舞弊或錯誤之重大不實表達之領域，相對應減少於其他領域之投入。
3. 使用測試及其他方法檢查母體是否存有不實表達。

第七十七條 依據第七十六條所述之方法，審計準則包括規劃及執行查核工作之基本準則，並規範查核人員：

1. 透過執行風險評估程序及相關作業，以作為辨認並評估整體財務報表及個別項目聲明之重大不實表達風險之基礎。
2. 使用測試及其他方法檢查母體，為查核人員對母

體作成結論提供合理基礎。

其他影響查核先天限制之事項

第七十八條 對於某些聲明或特定議題，查核人員偵出重大不實表達之能力受查核先天限制之潛在影響特別顯著。此等聲明或特定議題包括：

- 1.舞弊，特別是涉及高階管理階層或共謀之舞弊。
審計準則240號「查核財務報表對舞弊之責任」提供進一步之討論。
- 2.關係人之關係及交易之存在性及完整性。審計準則550號「關係人」提供進一步之討論。
- 3.未遵循法令事項之發生。審計準則250號「查核財務報表對法令遵循之考量」提供進一步之討論。
- 4.可能導致受查者不再具有繼續經營能力之未來事件或情況。審計準則570號「繼續經營」提供進一步之討論。

攸關之審計準則明定特定查核程序，以協助查核人員降低先天限制之影響。

第七十九條 由於查核之先天限制，即使查核人員已依照審計準則規劃並執行查核工作，仍可能存有無法偵出財務報表重大不實表達之風險。因此，期後發現導因於舞弊或錯誤之財務報表重大不實表達，並不代表查核人員未依照審計準則執行查核。惟查核之先天限制並非查核人員可接受說服力較低之查核證據之理由。查核人員是否已依審計準則執行查核，取決於當時情況下所執行之查核程序及由此所取得查核證據之足夠性及適切性，以及依據查核人員整體目的

對該等證據進行評估後所出具查核報告之妥適性。

依審計準則執行查核

審計準則之性質（相關條文：第十七條）

第 八十 條 審計準則係查核人員為達成執行財務報表查核之整體目的所應遵循之準則，其規範查核人員之一般責任，以及對與將該等責任適用於特定主題攸關之進一步考量。

第八十一條 審計準則對其適用範圍、實施日及特定限制，均於個別審計準則中敘明。除非個別審計準則另有規定，查核人員得於該準則所明定之實施日前提前適用該準則。

第八十二條 查核人員於執行查核工作時，可能須遵循審計準則以外之法令及規範。審計準則並不踰越我國法令及規範，當審計準則中之某些規定與我國之法令及規範有所不同時，查核人員應依我國法令及規範執行查核。

審計準則之內容（相關條文：第十八條）

第八十三條 除目的與基本準則（審計準則中之基本準則皆使用「應」一詞表達）外，審計準則包含作為相關指引之解釋及應用，其亦包含有助於適當瞭解該審計準則之前言，以及定義。因此，個別審計準則全文與瞭解審計準則所述目的及適當運用審計準則之基本準則攸關。

第八十四條 審計準則中之解釋及應用係提供對該準則中基本準則之進一步說明，以及如何執行該等基本準則之指

引，並提供該準則所規範事項之背景資訊。其可能包括：

- 1.對基本準則之涵義或對其欲規範之事項作更確切之說明，於某些準則中（例如審計準則315號）敘明為何須執行某項程序。
- 2.於當時情況下係屬適當之查核程序例示，例如審計準則315號將例示以方框呈現。

儘管此等指引並非基本準則，但其與基本準則之適用係屬攸關。

第八十五條 附錄係屬解釋及應用之一部分。附錄之目的及用途係於相關審計準則之本文或於附錄本身之標題及引言中說明。

第八十六條 審計準則之前言可能包括對該審計準則制定之宗旨、重要觀念及範圍（包括該準則與其他審計準則間之連結）、該準則規範之事項、查核人員及與該準則規範事項有關之他人各自之責任，以及該準則制定之緣由等事項之說明。

第八十七條 某些審計準則可能有「定義」之標題，其條文係用以敘明該準則中所使用之某些用語之定義。此等定義係為協助對審計準則一致之適用與解讀，其目的並非踰越法令或其他組織就其他目的而對該等用語所建立之定義。除非另有說明，該等用語於所有審計準則中將具有相同之意義。

第八十八條 審計準則之解釋及應用包括對小規模受查者之額外考量。於查核小規模受查者時，該等額外考量有助於對審計準則中基本準則之適用。該等額外考量並

不限制或降低查核人員適用及遵循審計準則之責任。

可擴縮性之考量

第八十九條 某些審計準則（例如審計準則315號）已包括可擴縮性之考量，此考量說明審計準則之基本準則適用於所有企業之查核，無論其性質及情況複雜與否。較不複雜受查者係指可能符合第九十一條所述特性之受查者。

第九十條 某些審計準則包括「對小規模受查者之特別考量」，主要係針對不具公眾利益之受查者制定。惟某些考量亦可能有助於具公眾利益之小型受查者之查核。

第九十一條 就明定對小規模受查者之額外考量之目的，「小規模受查者」通常係指具下列質性特性之受查者：

- 1.所有權及管理階層集中於少數個人，通常為單一個人，無論為自然人或擁有該受查者之其他企業（該企業亦具備攸關質性特性）。
- 2.具有下列一項或多項特性：
 - (1)簡單或較不複雜之交易。
 - (2)單純之會計紀錄。
 - (3)業務線少，且業務線內之產品種類少。
 - (4)較單純之內部控制制度。
 - (5)管理階層層級少，且負責範圍廣泛之控制。
 - (6)員工人數少，且多數員工身兼多種職能。

上述質性特性並非完整，且非僅限於小規模受查者，小規模受查者亦未必顯示出該所有特性。

第九十二條 本審計準則將參與小規模受查者日常經營之所有者稱為「所有者兼管理者」。

自動化工具及技術之特別考量

第九十三條 某些審計準則（例如審計準則315號）已制定對「自動化工具及技術」之特別考量，以說明當查核人員使用自動化工具及技術於執行查核程序時，如何運用該等規定。

個別審計準則明定之目的（相關條文：第二十條）

第九十四條 個別審計準則包含一項或多項目的，該等目的係提供基本準則與查核人員之整體目的間之連結。個別審計準則之目的旨在協助查核人員著重於審計準則欲達成之結果，且足夠具體以協助查核人員：

- 1.瞭解須完成之事項及其適當作法（如必要時）。
- 2.於查核之特定情況下，決定是否須執行額外查核程序，以達成該個別準則之目的。

第九十五條 查核人員對個別審計準則目的之瞭解，係基於本審計準則第十條所述之查核人員執行財務報表查核之整體目的。如同查核人員執行財務報表查核之整體目的，達成個別審計準則目的之能力亦受查核之先天限制影響。

第九十六條 查核人員為達成個別審計準則之目的，應考量各準則間之相互關聯。如第八十條所述，於某些情況下，審計準則規範查核人員之一般責任，於其他情況下則規範將該等責任適用於特定主題。例如，本審計準則要求查核人員採取專業懷疑之態度，其於規劃及執行查核之所有層面係屬必要，但並未於每

一審計準則中重複規範。就更詳細之層面，審計準則315號及審計準則330號之目的與基本準則分別規範查核人員辨認並評估重大不實表達風險，以及設計並執行進一步查核程序以因應該等所評估風險之責任，此等目的及基本準則適用於整個查核過程。某些審計準則規範查核工作之特定層面，例如審計準則540號「會計估計與相關揭露之查核」，其可能就所涉及之主題如何適用審計準則315號及審計準則330號等審計準則之目的及基本準則，有更深入但並不重複之規範。因此，於達成審計準則540號明定之目的時，查核人員應考量其他攸關審計準則之目的及基本準則。

依目的以決定是否尚須執行額外查核程序（相關條文：第二十條第一款）

第九十七條 審計準則之基本準則旨在使查核人員達成審計準則所明定之目的，從而達成查核人員之整體目的。因此，查核人員適當應用審計準則之基本準則，預期可對查核人員達成目的提供足夠之基礎。惟各查核案件之情況差異甚大且審計準則無法預期所有情況，因此決定必要之查核程序以遵循審計準則之基本準則並達成目的，係屬查核人員之責任。於某案件情況下可能存在特定事項使查核人員須執行額外查核程序以達成審計準則所明定之目的。

依目的以評估是否已取得足夠及適切之查核證據（相關條文：第二十條第二款）

第九十八條 查核人員應以審計準則所明定之目的為基礎，評估就查核人員之整體目的而言，是否已取得足夠及適切之查核證據。若查核人員作出查核證據並不足夠及適切之結論時，查核人員可能執行下列一項或多項工作以符合第二十條第二款之規定：

1. 評估是否因遵循其他審計準則而已取得或將取得進一步之攸關查核證據。
2. 延伸所執行之工作，以適用一項或多項基本準則。
3. 執行查核人員所判斷於當時情況下係屬必要之其他查核程序。

若於當時情況下無法執行上述工作或實務上不可行，則查核人員無法取得足夠及適切之查核證據，其應依審計準則之規定決定此對查核報告或查核人員完成案件能力之影響。

遵循攸關基本準則

攸關基本準則（相關條文：第二十一條）

第九十九條 於某些情況下，特定審計準則（包含其所有基本準則）與查核並不攸關。例如，如企業無內部稽核職能，無須適用審計準則610號「採用內部稽核人員之工作」。

第一〇〇條 與查核攸關之審計準則中某些基本準則之適用係附有條件，當有該基本準則所規範情況之適用且該條件存在時，該基本準則係屬攸關。一般而言，基本準則之附有條件可能為明示或為隱含，例如：

1. 若查核範圍受限制，則須表示修正式意見，此係

明示附有條件之基本準則。

- 2.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之基本準則，其取決於是否存有已辨認顯著缺失；又如對根據適用之財務報導架構表達與揭露之部門資訊取得足夠及適切之查核證據之基本準則，其取決於該架構是否規定或允許此類揭露。上述基本準則係隱含附有條件。

於某些情況下，某一基本準則可能以適用之法令規定為條件。例如，查核人員可能被要求終止該查核案件（如法令允許終止委任）；或除法令禁止外，查核人員可能被要求執行某些工作。依不同主管機關之規定，法令之允許或禁止於基本準則中可能係明示或隱含之條件。

偏離基本準則（相關條文：第二十二條）

第一〇一條 審計準則230號「查核書面紀錄」對偏離攸關基本準則之特殊情況訂定書面紀錄相關規定。審計準則並未要求遵循與查核情況不攸關之基本準則。

無法達成目的（相關條文：第二十三條）

第一〇二條 目的是否達成係屬查核人員之專業判斷，該判斷考量依審計準則規定所執行查核程序之結果，以及查核人員對是否已取得足夠及適切之查核證據及於特定情況下是否須執行額外程序以達成查核人員之目的之評估。可能導致無法達成目的之情況例舉如下：

- 1.查核人員無法遵循審計準則之攸關基本準則。
- 2.查核人員依第二十條之規定執行額外查核程序或取得進一步查核證據係實務上不可行或不可能，

審計準則200號（TWSA200）

例如可取得之查核證據受限制。

第一〇三條 依審計準則230號及其他攸關審計準則對特定書面紀錄之規定所作之查核書面紀錄，提供查核人員對達成整體目的之結論之依據。查核人員無須逐一說明個別目的已達成，但記錄無法達成目的之情況，可協助查核人員評估該情況是否使其無法達成整體目的。

陸、附 則

第一〇四條 本審計準則於中華民國一一四年八月五日發布，並自中華民國一一四年九月三十日起實施，亦得提前適用。

財團法人中華民國會計研究發展基金會
審 計 及 確 信 準 則 委 員 會

主任委員 謝建新

委 員	王方瑜	王戊昌	李建然	李育儒
	林秀美	林嬋娟	洪春熹	張祐慈
	郭錦蓉	陳盈如	陳佳蓉	黃劭彥

顧問	王彥鈞	張銘政	許瑞軒	蔡金拋
	劉克宜			

（委員、顧問以姓氏筆畫為序）

註：已辭任之俞洪昭委員及陳玫燕委員曾參與本號準則之制定，特此感謝。



財團法人
會計研究發展基金會
ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION