

審計準則公報第四十八號草案

「瞭解受查者及其環境以辨 認並評估重大不實表達風險」

徵 求 意 見 函

(請於八月五日前，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

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」訂定條文

內容簡介

1. 本公報係參考國際審計準則第315號 (ISA 315) 之相關規定訂定。
2. 本公報主要係規範查核人員應瞭解受查者及其環境（包括內部控制）以辨認並評估財務報表之重大不實表達風險，內容包括六節共一五九條條文及附錄。
3. 本公報主要規範內容如下：
 - (1) 查核人員經由對受查者及其環境（包括內部控制）之瞭解，辨認並評估導因於舞弊或錯誤之整體財務報表及個別項目聲明之重大不實表達風險，從而作為設計及執行應有查核程序之基礎。
 - (2) 查核人員對受查者及其環境應進行瞭解之事項。
 - (3) 查核人員辨認及評估重大不實表達風險所應執行之程序。
 - (4) 查核人員應辨認及評估須作特殊查核考量之顯著風險以及僅由證實程序尚無法提供足夠且適切查核證據之風險。須作特殊查核考量之風險常與重大之非例行性交易或判斷性事項有關，而查核人員對於高度自動化處理而極少人工介入之例行性營運交易，僅執行證實程序可能無法取得足夠及適切之查

核證據。查核人員應瞭解與此二項風險攸關之內部控制，並瞭解管理階層對該等風險是否有因應對策及其執行情形。

(5)主辦會計師與查核團隊其他主要成員應討論可能導致受查者財務報表重大不實表達之各種情況，以及受查者編製財務報表應依據之準則。主辦會計師應確認那些事項必須與未參與討論之查核團隊成員溝通。

(6)查核人員應將對受查者及其環境之瞭解，以及所辨認及評估之風險作成書面紀錄。

4. 本公報擬自中華民國一〇〇年七月一日起實施。自本公報實施日起，本會於中華民國八十六年九月九日發布之審計準則公報第三十一號「電腦資訊系統環境下執行查核工作之考量」、於中華民國八十七年十二月二十二日發布之審計準則公報第三十二號「內部控制之考量」及於中華民國九十年十二月十八日發布之審計準則公報第三十七號「對受查者事業之瞭解」，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。

瞭解受查者及其環境以辨認 並評估重大不實表達風險

壹、前 言

第 一 條 本公報係規範查核人員經由對受查者及其環境（包括內部控制）之瞭解，以辨認並評估財務報表重大不實表達風險。

貳、目 的

第 二 條 查核人員經由對受查者及其環境（包括內部控制）之瞭解，辨認並評估導因於舞弊或錯誤之整體財務報表及個別項目聲明之重大不實表達風險，從而作為設計及執行應有查核程序之基礎。

參、定 義

第 三 條 本公報用語之定義如下：

1. 聲明：管理階層於財務報表中明示或隱含之主張。查核人員就該等主張，考量各類可能發生之潛在不實表達。
2. 營業風險：因重大情勢、重大事件、作為或不作為，導致企業難以達成目標或執行策略之風險；或因設定不適當之目標及策略而產生之風險。
3. 內部控制：係由受查者治理單位、管理階層及其

他人員所設計、執行及維持之管理過程，藉以合理確信下列目標之達成：

- (1)可靠之財務報導。
 - (2)有效率及有效果之營運。
 - (3)相關法令之遵循。
- 4.風險評估程序：經由對受查者及其環境（包括內部控制）之瞭解，以辨認並評估導因於舞弊或錯誤之整體財務報表及個別項目聲明之重大不實表達風險，所執行之查核程序。
- 5.顯著風險：依查核人員之判斷，須作特殊查核考量之已辨認及已評估之重大不實表達風險。

肆、基本準則

風險評估程序及相關作業

第 四 條 查核人員應執行風險評估程序，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。然而，僅執行風險評估程序並無法提供足夠及適切之查核證據，以作為出具查核意見之基礎。（相關條文：第三十二條至第三十六條）

第 五 條 風險評估程序應包括下列事項：

- 1.查詢受查者管理階層及受查者其他人員。所稱其他人員係指依查核人員判斷可能知悉有助於辨認導因於舞弊或錯誤之重大不實表達風險相關資訊之人員。（相關條文：第三十七條）
- 2.分析性程序。（相關條文：第三十八條至第四十一條）

3.觀察及檢查。（相關條文：第四十二條）

第 六 條 查核人員應考量於客戶承接或續任過程中所取得之資訊，是否與辨認重大不實表達風險攸關。

第 七 條 主辦會計師如曾為同一受查者執行其他案件，應考量執行該等案件所取得之資訊，是否與辨認重大不實表達風險攸關。

第 八 條 查核人員如欲採用以往對受查者執行查核程序所取得之資訊，應確認自前次查核後相關情況是否發生變化而影響該資訊與目前查核之攸關性。（相關條文：第四十三條及第四十四條）

第 九 條 主辦會計師與查核團隊其他主要成員應討論較可能導致受查者財務報表重大不實表達之各種情況，以及是否採用適當之會計準則編製財務報表。主辦會計師應決定那些事項必須與未參與討論之查核團隊成員溝通。（相關條文：第四十五條至第四十七條）

對受查者及其環境（包括內部控制）之必要瞭解

受查者及其環境

第 十 條 查核人員應瞭解下列事項：

1.相關產業、規範及其他外部考量因素（包括編製財務報表應依據之準則）。（相關條文：第四十八條至第五十二條）

2.受查者之性質，包括：

(1)營運狀況。

(2)股權及治理結構。

(3)目前進行及計劃投資之類型，包括對特殊目

的個體之投資。

(4)組成結構及籌資方式。

前述事項可使查核人員瞭解交易類別、科目餘額及將於財務報表揭露之事項。（相關條文：第五十三條至第五十七條）

3.受查者會計政策之選擇及應用，包括會計政策變動之原因。查核人員應評估受查者之會計政策是否合適，以及其與相關產業編製財務報表應依據之準則及會計政策是否一致。（相關條文：第五十八條）

4.受查者之目標、策略及可能導致重大不實表達風險之相關營業風險。（相關條文：第五十九條至第六十四條）

5.受查者財務績效之衡量及考核。（相關條文：第六十五條至第七十條）

受查者之內部控制

第 十一 條 查核人員應瞭解與查核攸關之內部控制。雖然大部分與查核攸關之控制可能與財務報導有關，但並非所有與財務報導有關之控制均與查核攸關。某一控制（個別或與其他控制合併考量）是否與查核攸關，有賴查核人員之專業判斷。（相關條文：第七十一條至第九十二條）

對攸關控制瞭解之性質及範圍

第 十二 條 查核人員取得對查核攸關控制之瞭解時，除向受查者有關人員查詢外，應執行其他程序以評估該等控制之設計是否適當，並確認控制是否付諸實行。

（相關條文：第九十三條至第九十五條）

內部控制組成要素

控制環境

第 十三 條 查核人員應取得對控制環境之瞭解。查核人員應評估下列事項以作為取得瞭解之一部分：

1. 管理階層在治理單位之監督下，是否已建立並維持誠信文化。
2. 控制環境要素之各項優點，整體而言是否提供其他內部控制組成要素之適當基礎；如有缺失，是否不損及其他組成要素。（相關條文：第九十六條至第一〇五條）

受查者之風險評估流程

第 十四 條 查核人員應瞭解受查者是否具有下列風險評估流程：

1. 辨認與財務報導目標攸關之營業風險。
2. 估計風險之顯著程度。
3. 評估風險發生之可能性。
4. 決定因應該等風險之措施。

（相關條文：第一〇六條）

第 十五 條 受查者如已建立風險評估流程，查核人員應取得對該流程之瞭解及其評估結果。查核人員如辨認出管理階層未辨認之重大不實表達風險，應評估是否存有預期受查者風險評估流程可辨認卻未辨認之風險。若該風險存在，查核人員應瞭解風險評估流程何以未能辨認該風險，並評估該流程對受查者而言是否適當，或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。

第十六條 受查者如未建立風險評估流程或僅有臨時性之評估流程，查核人員應與管理階層討論與財務報導目標攸關之營業風險是否均已辨認，及其對該等風險之因應措施。

受查者之風險評估流程如未予書面化，查核人員應評估其對受查者而言是否適當，或確認此一事實是否表示受查者之內部控制存有顯著缺失。

（相關條文：第一〇七條）

與財務報導攸關之資訊系統（含相關營運流程）及溝通

第十七條 查核人員應瞭解與財務報導攸關之資訊系統（含相關營運流程），其應瞭解之事項包括：

1. 受查者之營運流程中對財務報表有重大影響之交易類別。
2. 財務報導流程，包括交易之發生、處理、記錄、過帳、必要之更正及財務報表之編製。前述流程可採人工或資訊科技處理。
3. 財務報導流程所使用之會計紀錄、佐證資訊及會計科目。此等記錄可為紙本或電子形式。
4. 資訊系統如何擷取對財務報表有重大影響之非交易事項。
5. 受查者之財務報表編製流程，包括重大之會計估計及揭露。
6. 與普通日記簿分錄有關之控制，包括非標準之日記簿分錄，此等分錄係用以記錄非經常發生之交易，以及不尋常之交易或調整。

（相關條文：第一〇八條至第一一二條）

第十八條 查核人員應瞭解受查者如何與相關人員就其在財務

報導所扮演之角色及責任，以及財務報導相關重大事項進行溝通，此項溝通包括：

1. 管理階層與治理單位間之溝通。
 2. 外部之溝通，例如與主管機關之溝通。
- （相關條文：第一一三條至第一一四條）

與查核攸關之控制作業

第十九條 查核人員應依其判斷就與查核攸關之控制作業為必要之瞭解，以評估個別項目聲明之重大不實表達風險，及因應所評估風險而設計進一步查核程序。

查核人員無須瞭解與各重大交易類別、科目餘額及財務報表揭露，暨其相關聲明有關之所有控制作業。（相關條文：第一一五條至第一二一條）

第二十條 查核人員於瞭解受查者控制作業時，應瞭解受查者如何因應資訊科技所產生之風險。（相關條文：第一二二條至第一二四條）

控制之監督

第二十一條 查核人員應瞭解受查者用以監督與財務報導有關之內部控制（包括與查核攸關之控制作業）之主要作業，及瞭解受查者如何著手進行內部控制缺失之改正。（相關條文：第一二五條至第一二七條）

第二十二條 受查者如有內部稽核職能之運作，查核人員應瞭解下列事項，以決定內部稽核職能是否可能與查核攸關：

1. 內部稽核之職責及其在組織中之定位。
2. 已執行及計劃執行之內部稽核工作。（相關條文：第一二八條至第一三〇條）

第二十三條 查核人員應瞭解受查者於監督作業中所使用資訊之

來源，及管理階層用以判斷該等資訊可靠性是否足夠之基礎。（相關條文：第一三一條）

重大不實表達風險之辨認及評估

第二十四條 查核人員應辨認及評估下列層級之重大不實表達風險，以作為設計及執行進一步查核程序之基礎：

1. 整體財務報表。（相關條文：第一三二條至第一三五條）
2. 交易類別、科目餘額及揭露事項之個別項目聲明。（相關條文：第一三六條至第一三九條）

第二十五條 查核人員為辨認及評估重大不實表達風險，應執行下列程序：

1. 經由瞭解受查者及其環境（包括與風險有關之控制）之過程，及考量交易類別、科目餘額與揭露事項，辨認不實表達風險。（相關條文：第一四〇條至第一四一條）
2. 評估所辨認之風險是否廣泛影響整體財務報表且可能影響許多個別項目聲明。
3. 連結所辨認之風險至可能發生錯誤之個別項目聲明，並考量欲測試之相關控制。（相關條文：第一四二條至第一四四條）
4. 考量不實表達（包括多項不實表達）發生之可能性及其潛在不實表達之金額，是否可能導致重大不實表達。

須作特殊查核考量之風險

第二十六條 查核人員於判斷所辨認之風險是否為顯著風險時，應不考慮與該項風險有關之控制所造成之影響。

第二十七條 查核人員於判斷某項風險是否為顯著風險時，至少應考量下列事項：

1. 該風險是否為舞弊風險。
2. 該風險是否與最近之重大經濟、會計或其他事件有關，而須特別關注。
3. 交易之複雜程度。
4. 該風險是否與重大之關係人交易有關。
5. 與該風險有關之財務資訊衡量之主觀程度，特別是不確定性較高之衡量。
6. 與該風險有關之重大交易是否屬非正常營運或不尋常之交易。

（相關條文：第一四五條至第一四八條）

第二十八條 查核人員如已確認存有顯著風險，應瞭解與該風險攸關之受查者整體內部控制，尤其是控制作業。

（相關條文：第一四九條至第一五一條）

僅經由證實程序無法取得足夠及適切查核證據之風險

第二十九條 某些風險依查核人員判斷，僅經由證實程序可能無法取得足夠及適切之查核證據。該等風險可能與例行且重大之交易類別或科目餘額之不正確或不完整紀錄有關。此種交易類別或科目通常係透過高度自動化加以處理，而極少人工介入。在此情況下，受查者對該等風險之控制將與查核攸關，查核人員應取得對該控制之瞭解。（相關條文：第一五二條及第一五三條）

風險評估之修正

第三十條 查核人員於查核過程中，對個別項目聲明重大不實

表達風險之評估，可能因取得額外查核證據而改變。查核人員執行進一步查核程序所取得之查核證據，或所取得之新資訊，若與其原據以評估之查核證據不一致，查核人員應修正其評估，並依此修改進一步查核程序。（相關條文：第一五四條）

書面紀錄

第三十一條 查核人員應列入查核工作底稿之事項包括：

1. 查核團隊依第九條規定所進行之討論及所達成之重大決定。
2. 對第十條所述受查者及其環境相關事項與第十三條至第二十三條所述各內部控制組成要素之瞭解、取得瞭解之資訊來源，以及所執行之風險評估程序。
3. 依第二十四條規定所辨認及評估之整體財務報表及個別項目聲明之重大不實表達風險。
4. 查核人員依第二十六條至第二十九條規定所辨認之風險及所瞭解之相關控制。（相關條文：第一五五條至第一五八條）

伍、解釋及應用

風險評估程序及相關作業（相關條文：第四條）

第三十二條 取得對受查者及其環境（包括內部控制）之瞭解（以下簡稱對受查者之瞭解），係查核過程中蒐集、更新及分析資訊之持續性動態程序。

前項瞭解可協助查核人員執行查核規劃及作專業判

斷，其相關之應用時機例舉如下：

1. 評估財務報表之重大不實表達風險。
2. 依審計準則公報之規定建立重大性標準。
3. 考量會計政策選擇與應用之適當性及財務報表揭露之允當性。
4. 辨認可能須作特殊查核考量之項目，例如關係人交易、繼續經營假設之適當性、特定交易之實質目的。
5. 設定執行分析性程序時用以比較之預期值。
6. 因應所評估之重大不實表達風險，包括設計及執行進一步查核程序，以取得足夠及適切之查核證據。
7. 評估所取得查核證據是否足夠及適切，例如所採用之假設或管理階層之口頭及書面聲明是否適切。

第三十三條 查核人員可能將執行風險評估程序及相關作業所取得之資訊，作為支持重大不實表達風險評估之查核證據。此外，即使某些程序非屬所規劃之證實程序或控制測試，查核人員仍可能藉此取得交易類別、科目餘額、揭露事項、相關聲明及控制執行有效性之查核證據。查核人員於執行風險評估程序時，亦可能同時執行證實程序或控制測試，以提升查核效率。

第三十四條 查核人員依其專業判斷以確認所須瞭解之範圍，其主要考量為所取得之瞭解是否足以達成本公報所述之目的。查核人員所須整體瞭解之程度，不須如管理階層於經營企業時所須掌握之深度。

第三十五條 查核人員所須評估之風險包括導因於錯誤或舞弊之風險，上述二項風險之評估均屬本公報之範圍。鑑於舞弊之嚴重性，對取得辨認導因於舞弊之重大不實表達風險所需資訊之風險評估程序，審計準則公報第四十三號「查核財務報表對舞弊之考量」已另有規定。

第三十六條 查核人員依第十條至第二十三條規定於取得所須對受查者之瞭解時，雖應執行第五條所規定之風險評估程序，但無須對該瞭解之每一事項執行所有風險評估程序。查核人員亦可執行其他程序，以取得有助於辨認重大不實表達風險之資訊。

前項所稱其他程序例舉如下：

1. 閱讀取自外部之資訊，例如商業、經濟及金融期刊，分析師、銀行或評等機構之報告，或主管機關之法令規章。
2. 查詢受查者聘任之外部法律顧問或評價專家。

查詢受查者管理階層及受查者其他人員（相關條文：第五條第1款）

第三十七條 查核人員經由查詢所取得之資訊，大多來自於管理階層及負責財務報導之人員。然而，查核人員亦可藉由查詢受查者其他人員或不同授權層級之職員，以取得資訊或不同之觀點，俾辨認重大不實表達風險，例如：

1. 向治理單位查詢，有助於查核人員瞭解受查者財務報表編製之環境。
2. 向內部稽核人員查詢，可取得當年度已對受查者

內部控制設計及有效性所執行之內部稽核程序，以及管理階層對內部稽核所發現事項之回應是否適當之相關資訊。

3. 向參與複雜或不尋常交易之發生、處理或記錄之職員查詢，有助於查核人員評估受查者特定會計政策選擇及應用之適當性。
4. 向內部法務人員查詢，可取得受查者訴訟、法令遵循、舞弊或疑似舞弊、產品售後保證、與策略夥伴間之協議（例如合資協議）及其他合約條款內容等相關資訊。
5. 向行銷或業務人員查詢，可取得受查者行銷策略改變、銷售趨勢或與客戶之合約協議等相關資訊。

分析性程序（相關條文：第五條第2款）

第三十八條 為風險評估而執行之分析性程序，可辨認出未經查核人員察覺之面向，並可協助評估重大不實表達風險，以作為設計及執行進一步查核程序之基礎。該分析性程序之內容，包括財務資訊及非財務資訊，例如銷貨收入與銷售場地大小或銷貨數量間之關聯性。

第三十九條 分析性程序有助於辨認不尋常交易或事件，亦可辨認須執行查核相關事項之金額、比率或趨勢。所辨認之不尋常或非預期關係有助於查核人員辨認重大不實表達風險，特別是導因於舞弊之重大不實表達風險。

第四十條 為風險評估而執行分析性程序所使用之資料，如屬

大項目之彙整數者，該等分析性程序之結果僅提供是否可能存有重大不實表達之概括性初步指標。在此情況下，將辨認重大不實表達風險時所蒐集之其他資訊，與分析性程序之結果一併考量，有助於查核人員瞭解並評估分析性程序之結果。

對小規模受查者之特別考量

第四十一條 某些小規模受查者可能未編製可用於分析性程序之期中財務資訊。在此情況下，查核人員雖可執行有限度之分析性程序以進行查核規劃，或經由查詢取得若干資訊，但查核人員仍須於可取得受查者財務報表自結數時，規劃執行分析性程序，以辨認及評估重大不實表達風險。

觀察及檢查（相關條文：第五條第3款）

第四十二條 觀察及檢查可驗證對管理階層及其他人員所作查詢之結果，並可提供有關受查者及其環境之資訊。觀察或檢查之項目例舉如下：

1. 受查者之營運狀況。
2. 書面文件（例如營運計畫及策略）、紀錄及內部控制手冊。
3. 管理階層編製之報告（例如各季管理報告與期中財務報表）及治理單位提供之相關報告（例如董事會議事錄）。
4. 受查者之辦公處所及廠房設施。

以前各期所取得之資訊（相關條文：第八條）

第四十三條 查核人員以往查核同一客戶及執行查核程序之經驗，可提供下列事項之資訊：

1. 過去之不實表達及其是否及時更正。

2. 受查者之性質及其環境與內部控制（包括內部控制缺失）。
3. 自前一會計期間結束後，受查者及其營運發生之重大變化。對於此種變化之瞭解，有助於查核人員辨認及評估重大不實表達風險。

第四十四條 查核人員如擬於本期查核時使用以前各期所取得之資訊，應先確認該等資訊是否仍攸關，例如控制環境之改變可能影響前期所取得資訊之攸關性。為確認所發生之改變是否可能影響該等資訊之攸關性，查核人員可進行查詢並執行其他適當查核程序，例如對相關制度進行簡易測試。

查核團隊之討論（相關條文：第九條）

第四十五條 查核團隊成員間討論受查者財務報表重大不實表達之各種可能情況，有助於：

1. 較具經驗之查核團隊成員（包括主辦會計師），根據其對受查者之瞭解分享獨到見解。
2. 查核團隊得就受查者所面臨之營業風險，及財務報表可能因舞弊或錯誤而產生不實表達之方式及項目，交換相關資訊。
3. 查核團隊成員更深入瞭解所負責之財務報表特定項目發生重大不實表達之可能性，及瞭解所執行查核程序之結果將如何影響其他查核層面，例如決定進一步查核程序之性質、時間及範圍。
4. 查核團隊成員得以溝通及分享，其於查核中所取得可能影響重大不實表達風險之評估或為因應該等風險所執行查核程序之新資訊。

查核團隊對舞弊風險之討論，審計準則公報第四十

三號「查核財務報表對舞弊之考量」已另有規定。

第四十六條 查核團隊之所有成員一同參與討論，有時無此必要或實務上不可行（例如在多據點查核）之情況下。查核團隊之成員並不須全部被告知所有討論之決定。主辦會計師如擬授權溝通，可與查核團隊之主要成員（必要時包括專家或負責查核受查集團客戶組成個體之人員）討論，並授權其與查核團隊之其他成員進行溝通。對查核團隊成員之溝通，如藉由主辦會計師同意之溝通計畫進行，將更為有效。

對小規模受查者之特別考量

第四十七條 小規模受查者之查核案件可能僅由主辦會計師（可能係個人會計師事務所之會計師）執行。在此情況下，該主辦會計師應負責評估導因於舞弊或錯誤之財務報表重大不實表達之各種可能情況。

對受查者及其環境（包括內部控制）之必要瞭解

受查者及其環境

產業、規範及其他外部考量因素（相關條文：第十條第1款）

產業考量因素

第四十八條 相關產業考量因素包括競爭環境、供應商關係、顧客關係及技術發展等產業情況。查核人員宜考量之事項例舉如下：

1. 市場及競爭，包括需求、產能及價格競爭。
2. 營業活動之週期性或季節性。
3. 與受查者產品有關之生產技術。
4. 能源供給及成本。

第四十九條 受查者所屬之產業，可能因業務性質或受管制程度

而產生特定重大不實表達風險。例如，長期合約可能涉及收入及費用之重大估計而導致重大不實表達風險。在此情況下，查核團隊成員中具有相關知識及經驗者極為重要。

規範考量因素

第五十條 相關規範考量因素包括規範環境在內。規範環境包括編製財務報表應依據之準則、法令及政治環境等。查核人員宜考量之事項例舉如下：

1. 會計原則及產業特殊會計實務。
2. 對受管制產業之規範架構。
3. 重大影響受查者營運之法令規章，包括對營運之直接監理。
4. 稅法（包括公司營運之相關稅法）。
5. 現行影響受查者事業營運之政府政策。例如，貨幣（包括外匯管制）、財政、財務獎勵（例如政府補助計畫）及關稅或貿易限制等政策。
6. 影響產業及受查者事業之環保規範。

第五十一條 查核人員對受查者是否遵循法令之考量，審計準則公報第二十九號「法令遵循之考量」已另有規定。

其他外部考量因素

第五十二條 查核人員所考量其他影響受查者之外部因素，可能包括整體經濟情況、利率、資金之取得、通貨膨脹或幣值變動等。

受查者之性質（相關條文：第十條第2款）

第五十三條 對受查者性質之瞭解，有助於查核人員瞭解下列事項：

1. 受查者之組成結構是否複雜。例如，子公司或受

查集團客戶組成個體分散各地。複雜結構產生之問題常導致重大不實表達風險。前述問題可能包括商譽、合資、投資或特殊目的個體之會計處理是否適當。

2. 所有權結構暨股東與他人或其他企業之關係。此瞭解有助於確認關係人交易是否已辨認並作適當會計處理。查核人員對關係人交易之考量，審計準則公報第六號「關係人交易之查核」已另有規定。

第五十四條 查核人員於取得受查者性質之瞭解時，宜考量之事項例舉如下：

1. 事業之經營，例如：

- (1) 收入來源、產品或服務暨市場之性質，包括電子商務（例如網路銷售及行銷活動等）所佔之比重。
- (2) 業務之運作。例如，生產步驟及方法，或具環保風險之營業活動。
- (3) 聯盟、合資及外包作業。
- (4) 事業之地區分布及多角化之情況。
- (5) 生產設施、倉庫與辦公場所之所在地，及存貨之數量與存放地。
- (6) 主要客戶、產品與服務之重要供應商及聘僱協議（包括勞資團體協議、退休金及其他退休福利、認股權、激勵獎金協議及政府對聘僱事項之相關規範）。
- (7) 研發活動及支出。
- (8) 關係人交易。

2.投資及投資活動，例如：

- (1)已計劃或最近執行之收購或分割。
- (2)對證券及放款之投資及處分。
- (3)資本投資活動。
- (4)對非合併個體之投資，包括合夥、合資及特殊目的個體。

3.籌資及籌資活動，例如：

- (1)主要子公司及關聯企業，包括合併及非合併個體。
- (2)債務結構及相關合約條款，包括資產負債表外融資協議及租賃協議。
- (3)利益所有權人（係本國人或外國人及其聲譽與經歷）及關係人。
- (4)衍生金融工具之使用。

4.財務報導，例如：

- (1)會計原則及產業特殊會計實務，包括該產業特有之重大會計項目（例如銀行業之放款及投資、或製藥業之研發）。
- (2)收入認列之會計實務。
- (3)公允價值會計。
- (4)外幣資產、負債及其交易。
- (5)不尋常或複雜交易之會計處理，包括具爭議性或新興之議題。

第五十五條 受查者之性質於前次查核後所發生之重大變化，可能導致或改變重大不實表達風險。

特殊目的個體之性質

第五十六條 特殊目的個體通常係為特定且明確之目的（例如從

事租賃、金融資產證券化或研發活動）所成立之個體，其形式可能為公司、信託、合夥或非法人團體。為受查者成立之特殊目的個體，其資金可能由他人提供，惟受查者可能常移轉資產予該個體（例如作為金融資產除列交易之一部分）、常取得使用其資產之權利或常為其提供服務。某些情況下，特殊目的個體可能為受查者之關係人。

第五十七條 企業對特殊目的個體具有控制能力時，應將其編入合併財務報表。因此，查核人員須詳加瞭解特殊目的個體之相關合約。

受查者會計政策之選擇及應用（相關條文：第十條第3款）

第五十八條 對受查者會計政策選擇及應用之瞭解包括下列事項：

1. 受查者對重大及不尋常交易之會計處理。
2. 具爭議性或新興議題之重大會計處理，因缺乏權威性指引或共識所產生之影響。
3. 受查者會計政策之改變。
4. 新發布之財務報導準則及法令規章，以及受查者何時及如何採用該等規範。

目標、策略及相關營業風險（相關條文：第十條第4款）

第五十九條 受查者之經營受產業、規範及其他內部及外部因素之影響。受查者管理階層或治理單位為因應該等因素而擬定整體目標。策略則係管理階層達成目標之方式。受查者之目標及策略可能隨時間改變。

第六十條 營業風險包括財務報表之重大不實表達風險，但其範圍更加廣泛。營業風險可能導因於經營環境之變化或複雜性；未能隨經營環境之變化而作改變，亦

可能產生營業風險。營業風險可能來自於下列事項：

1. 新產品或服務之開發可能失敗。
2. 即使開發成功，產品或服務可能缺乏市場。
3. 產品或服務之瑕疵可能產生負債或聲譽受損風險。

第六十一條 由於大部分營業風險最終將對受查者造成財務影響，並反映於財務報表，因此對受查者所面臨營業風險之瞭解，可增加辨認出重大不實表達風險之可能性。然而，並非所有營業風險均會導致重大不實表達風險，因此查核人員無須辨認或評估所有營業風險。

第六十二條 查核人員於瞭解受查者目標、策略及可能導致財務報表重大不實表達風險之相關營業風險時，可能考量之事項例舉如下：

1. 產業之發展（如受查者無專業人才或技能，以因應產業變化之潛在相關營業風險）。
2. 新產品及服務（如因新產品相關負債增加之潛在相關營業風險）。
3. 事業擴張（如需求無法精確估計之潛在相關營業風險）。
4. 新會計規範（如應用不完整或不適當，或遵循成本增加之潛在相關營業風險）。
5. 規範要求（如法令暴險增加之潛在相關營業風險）。
6. 現行及即將生效之融資條款（如受查者無法符合條款規定將喪失融資之潛在相關營業風險）。

7. 資訊科技之使用（如資訊系統與作業流程不相容之潛在相關營業風險）。
8. 執行某項策略之影響，特別是導致新會計問題及其相關規範之適用（如應用不完整或不適當之潛在相關營業風險）。

第六十三條 營業風險可能對整體財務報表或個別項目（交易類別、科目餘額及揭露事項）聲明之重大不實表達風險有立即之影響，例如客戶群縮小所產生之營業風險，可能增加應收帳款評價相關之重大不實表達風險。然而，同一風險伴隨經濟不景氣之情況下，亦可能產生長期影響，查核人員於評估繼續經營假設之適當性時應考量該等影響。因此，查核人員應根據受查者之情況，考量營業風險是否導致重大不實表達風險。

可能顯示重大不實表達風險之情況及事件，例示如附錄二。

第六十四條 管理階層通常會辨認營業風險並訂定因應該等風險之方式，該風險評估流程係內部控制之一部分，參見第十四條、第一〇六條及第一〇七條之相關規定。

受查者財務績效之衡量及考核（相關條文：第十條第5款）

第六十五條 管理階層及其他人員將衡量及複核其認為重要之事項。外部或內部之績效衡量指標將使受查者產生壓力，該等壓力可能誘使管理階層採取提高經營績效之行動或編製不實表達之財務報表。因此，瞭解受查者之績效衡量指標，有助於查核人員考量達成績效衡量指標之壓力，是否可能導致管理階層從事增

加重大不實表達風險（包括導因於舞弊之重大不實表達風險）之行動。對舞弊風險之考量，審計準則公報第四十三號「查核財務報表對舞弊之考量」已另有規定。

第六十六條 財務績效之衡量及考核與內部控制之監督（參見第一二五條至第一三一條所規定之內部控制組成要素）雖然目的有所重疊，但實質並不相同。財務績效之衡量及考核係針對經營績效是否達成管理階層（或第三人）所設定之目標；內部控制之監督係特別著重內部控制執行之有效性。

在某些情況下，財務績效指標亦可協助管理階層辨認內部控制缺失。

第六十七條 管理階層用以衡量及考核財務績效，且查核人員可用以考量之內部資訊例舉如下：

1. 重要績效指標（財務及非財務）、重要比率、趨勢及營運統計數據。
2. 各期財務績效分析。
3. 預算、預測、差異分析、部門資訊及其他層級單位等之績效報告。
4. 員工績效衡量及獎酬政策。
5. 受查者與其競爭者績效之比較。

第六十八條 外部機構亦可能衡量及複核受查者之財務績效，例如分析師及信用評等機構報告可提供查核人員有用之資訊。該等報告通常可自受查者取得。

第六十九條 內部績效衡量指標可突顯未預期之結果或趨勢，使管理階層確認發生之原因並採取改正措施（包括於某些情況下及時偵出並改正不實表達）。

績效衡量指標亦可協助查核人員判斷財務報表是否存有重大不實表達風險。例如，績效衡量指標可指出受查者與同業相較出現異常之快速成長或獲利，特別是該等資訊與其他因素（例如以績效為基礎之獎勵）連結時，可能顯示管理階層於編製財務報表時存有偏頗之潛在風險。

對小規模受查者之特別考量

第七十條 小規模受查者通常並無衡量及考核財務績效之流程，查核人員可向其管理階層查詢是否依據某些重要指標評估財務績效並採取適當行動。如查詢結果顯示並無績效衡量或考核，則可能增加不實表達未被偵出並改正之風險。

受查者之內部控制（相關條文：第十一條）

第七十一條 查核人員對內部控制之瞭解，有助於辨認潛在不實表達之類型及影響重大不實表達風險之因素，亦有助於設計進一步查核程序之性質、時間及範圍。

第七十二條 查核人員對內部控制之瞭解，可分為下列四個部分：

1. 內部控制之性質及特性。
2. 與查核攸關之控制。
3. 對攸關控制瞭解之性質及範圍。
4. 內部控制組成要素。

內部控制之性質及特性

內部控制之目的

第七十三條 設計、執行及維持內部控制之目的，係因應對受查者達成下列目標造成威脅之已辨認營業風險：

- 1.可靠之財務報導。
- 2.有效率及有效果之營運。
- 3.相關法令之遵循。

內部控制之設計、執行及維持方式，因受查者之規模及複雜程度而異。

對小規模受查者之特別考量

第七十四條 小規模受查者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。

內部控制之限制

第七十五條 無論內部控制之有效程度如何，僅能對受查者財務報導目標之達成提供合理之確信。財務報導目標達成之可能性受內部控制先天限制之影響，該等限制可能來自於決策制定過程中人為判斷有誤，或因人為錯誤而導致內部控制失效。例如：

- 1.控制之設計或改變可能發生錯誤。
- 2.控制之執行可能並非有效。例如，負責複核例外報告之人員如不瞭解其用途或未採取適當行動，將導致該報告未能發揮效用。

第七十六條 控制可能因二人以上共謀或不適當之管理階層踰越內部控制而失效。例如，管理階層與客戶另訂附屬協議以改變受查者標準銷售合約之條款及條件，而可能導致不適當之收入認列。此外，電腦程式中設計用以辨認及報導超過特定信用額度之資料輸入檢查機制，亦可能被踰越或失效。

第七十七條 管理階層於設計控制及將其付諸實行時，可能須對其所選擇之控制與所選擇承擔風險二者之性質及範圍進行判斷。

對小規模受查者之特別考量

第七十八條 小規模受查者之員工人數通常較少，職能分工之程度可能受限。然而，在所有者兼管理者之小規模受查者中，其監督可能較大型企業更為有效，該等監督可彌補職能分工之不足。

所有者兼管理者可能因內部控制較為簡易而更能踰越控制。查核人員辨認導因於舞弊之重大不實表達風險時應考量此可能性。

劃分內部控制組成要素

第七十九條 將內部控制劃分為下列五項組成要素，可提供查核人員一有用架構，用以考量受查者不同層面之內部控制對查核之影響：

1. 控制環境。
2. 受查者之風險評估流程。
3. 與財務報導有關之資訊系統（含相關營運流程）及溝通。
4. 控制作業。
5. 控制之監督。

前項劃分未必能反映出受查者如何設計、執行及維持內部控制，或如何劃分特定之組成要素。查核人員可使用與本公報不同之用語或架構，以說明內部控制之不同層面及其對查核之影響，但其說明仍應包含本公報規定之所有組成要素。

第八十條 與財務報表查核有關之內部控制五大組成要素，其應用之相關說明參見第九十六條至第一三一條。內部控制組成要素之詳細說明，參見附錄一。

與風險評估攸關之內部控制人工作業及自動化作業之特性

第八十一條 受查者內部控制制度可能包括人工作業及自動化作業。人工作業或自動化作業之特性，可能影響查核人員之風險評估及其據以設計之進一步查核程序。

第八十二條 內部控制之人工作業或自動化作業亦影響交易之發生、處理、記錄及報導之方式，例如：

1. 人工作業系統之控制可能包括交易之核准與複核、調節及調節項目之追蹤等程序。受查者亦可對各項交易之發生、處理、記錄及報導，以自動化程序處理，並以電子形式紀錄取代紙本文件。
2. 資訊科技系統之控制包括自動化控制（例如嵌入電腦程式之控制）與人工控制之結合。人工控制之方式可為未涉及資訊科技之單純人工控制，或使用資訊科技所產生之資訊，或僅用於監督資訊科技及自動化控制之有效運作，或僅用於處理例外事項。採用資訊科技處理各項交易之發生、記錄、處理或報導，或處理財務報表中之其他財務資料時，所使用之系統及程式可能包含與重大科目之個別聲明有關之控制。此外，該等系統及程式對依賴資訊科技之人工控制是否能有效運作，亦極為重要。

受查者內部控制中人工作業及自動化作業之運用，依受查者使用資訊科技之性質及複雜程度而有所不同。

第八十三條 資訊科技對受查者之內部控制，通常具有下列優點：

1. 一致採用預先規範之營運規則，並可於處理大量

交易或資料時執行複雜計算。

2. 增加資訊之及時性、可取得性及正確性。
3. 便於作更廣泛之資訊分析。
4. 提升受查者監督其作業績效、政策及程序之能力。
5. 減少控制被規避之風險。
6. 經由執行應用程式、資料庫及作業系統之安全控制，提升受查者達成有效職能分工之能力。

第八十四條 資訊科技可能導致受查者內部控制之特定風險，例舉如下：

1. 依賴不能正確處理資料或處理不正確資料之系統或程式。
2. 未經授權存取資料可能導致資料毀損或不適當更改，包括記錄未經授權或不存在之交易，或未正確記錄交易。若多位使用者皆可自同一資料庫存取資料，亦可能產生資料毀損或不適當更改之風險。
3. 資訊人員之存取權限如超過其職務所需，可能破壞職能分工。
4. 未經授權更改主檔資料。
5. 未經授權更改系統或程式。
6. 未進行系統或程式之必要修改。
7. 不適當之人為干預。
8. 資料可能遺失或無法存取所需資料。
9. 電腦以相同指令一致處理同類交易，故程式設計錯誤或其他硬體或軟體之系統性錯誤，將使所有同類交易之處理結果不正確。

10.企業對於電腦系統之依賴性大幅增加，將導致企業之正常交易可能因電腦系統遭受損害，而無法正常運作。

11.由於原始書面憑證與紀錄大幅減少，交易憑證與紀錄所構成之交易軌跡可能難以追查。

第八十五條 內部控制之人工作業可能較適用於需要判斷及裁量之情況，例舉如下：

- 1.大額、不尋常或非經常發生之交易。
- 2.難以定義、預期或預測錯誤之情況。
- 3.非現行自動化控制作業所能因應之變動情況。
- 4.監督自動化控制作業之有效性。

第八十六條 內部控制之人工作業相對於自動化作業而言較不可靠，因其較易被略過、忽視或踰越，且較易發生簡單之錯誤。此外，人工作業較易因人而異。因此，人工作業可能較不適用於下列情況：

- 1.大量或經常發生之交易，或能被自動化控制參數所預防或所偵出並改正之可預期或可預測錯誤之情況。
- 2.能適當設計並自動執行之控制作業。

第八十七條 內部控制風險之範圍及性質，依受查者資訊系統之性質及特性而異。受查者根據其資訊系統之特性建立有效控制，以因應內部控制使用資訊科技或人工作業所產生之風險。

與查核攸關之控制

第八十八條 受查者目標與其為合理確信目標達成所執行之控制有直接關聯。因此，受查者之目標及控制與財務報導、營運及法令遵循有關。然而，並非受查者之所

有目標及控制均與查核人員之風險評估攸關。

第八十九條 查核人員判斷某項控制或該項控制與其他控制之組合是否與查核攸關時，其所考慮之因素例舉如下：

1. 重大性。
2. 相關風險之顯著程度。
3. 受查者之規模。
4. 受查者事業之性質，包括其組織及所有權之特性。
5. 受查者營運之多角化及複雜程度。
6. 相關法令之適用。
7. 受查者之情況及其內部控制組成要素之適用。
8. 受查者內部控制中某些系統之性質及複雜程度，包括專業服務機構之使用。
9. 某項控制或該項控制與其他控制之組合是否能預防或偵出並改正重大不實表達，及該等控制之執行情況。

第九十條 查核人員設計及執行進一步查核程序時，如欲使用受查者所產出之資訊，則對該等資訊完整性及正確性之控制可能與查核攸關。與營運或法令遵循目標有關之控制，如與查核人員進行查核程序所評估或使用之資料有關，則該控制亦可能與查核攸關。

第九十一條 防止資產未經授權取得、使用或處分之資產保全內部控制，可能包括與財務報導及營運目標有關之控制，惟查核人員通常僅考慮與財務報導可靠性攸關之控制。

第九十二條 受查者通常有部分控制之目標係與查核無關，該等控制無須納入查核之考量。例如，受查者可能依賴

複雜之自動化控制系統以提供有效率且有效果之營運（例如航空公司維護航班表所使用之自動化控制系統），該等控制通常與查核無關。此外，內部控制雖然適用於受查者之整體、個別營運單位或營運流程，但對受查者各營運單位及營運流程內部控制之瞭解，可能與查核無關。

對攸關控制瞭解之性質及範圍（相關條文：第十二條）

第九十三條 對控制設計之評估，包括考慮某項控制或該項控制與其他控制之組合是否能有效預防或偵出並改正重大不實表達。將控制付諸實行係指該項控制存在且受查者正使用該項控制。對無效之控制評估其是否付諸實行並無意義，因此應先考量控制之設計，設計不當之控制可能代表內部控制存有顯著缺失。

第九十四條 查核人員為獲取攸關控制之設計及是否付諸實行之查核證據，其風險評估程序可能包括：

1. 查詢受查者員工。
2. 觀察特定控制之實施情形。
3. 檢查文件及報告。
4. 經由與財務報導攸關之資訊系統追蹤交易流程。

若僅進行查詢將不足以達成前項所述之目的。

第九十五條 查核人員取得對受查者控制之瞭解並不足以作為其執行是否有效之證據，除非受查者具有能一致執行控制之自動化作業。例如於某一時間點取得人工控制執行之查核證據，並無法提供該項控制於另一時間點執行亦有效之查核證據。然而，由於資訊科技流程具先天之一致性，執行確認自動化控制是否已付諸實行之查核程序，通常可作為控制執行有效性

之測試，惟其測試是否有效，則視查核人員對程式修改控制程序等之評估及測試結果而定。

內部控制組成要素—控制環境（相關條文：第十三條）

第九十六條 控制環境包括治理與管理功能，以及受查者治理單位與管理階層對於受查者內部控制及其重要性之態度、認知及作為。控制環境塑造組織文化，進而影響組織成員對內部控制之重視。

第九十七條 查核人員取得對控制環境之瞭解時，宜考量下列控制環境之要素：

操守及道德觀之溝通與落實

此係影響控制之設計、執行及監督之重要因素。

2. 專業能力之承諾

例如管理階層是否重視專業能力並適才適所。

3. 受查者治理單位之參與

受查者治理單位之特性例舉如下：

- (1) 治理單位之獨立性。
- (2) 治理單位之經驗及聲望。
- (3) 治理單位參與之範圍、獲取之資訊及對特定作業之調查。
- (4) 治理單位作為之適當性，包括向管理階層提出具挑戰性之問題並進行追蹤之程度，及其與內部稽核及外部查核人員之互動。

4. 管理階層之經營理念及風格

管理階層之特性例舉如下：

- (1) 承擔及管理營業風險之方式。
- (2) 對於財務報導之態度及作為。

(3)對於資訊處理及會計職能與會計人員之態度。

5.組織結構

係受查者為達成目標所從事規劃、執行、控制及複核作業之組織架構。

6.權責劃分

例如如何劃分營運活動之權責、如何建立報告關係及授權層級等事項。

7.人力資源政策及實務

例如與招募、職前說明、訓練、考核、諮商、升遷及獎懲作業有關之政策及實務。

控制環境要素之查核證據

第九十八條 查核人員可經由查詢及其他風險評估程序（例如經由觀察或文件檢查以執行驗證性查詢），以取得相關查核證據。例如查核人員經由查詢管理階層及員工，以瞭解管理階層如何對員工傳達其對企業營運及道德行為之看法。其後查核人員可考量管理階層是否訂有書面之行爲準則並落實該準則，以確認相關控制是否已付諸實行。

控制環境對評估重大不實表達風險之影響

第九十九條 受查者之某些控制環境要素對評估重大不實表達風險有廣泛之影響，例如治理單位對受查者內部控制被重視之程度有重大影響，因其能對管理階層可能因市場需求或獎酬制度而作不實之財務報導，予以制衡。因此，與治理單位參與有關之控制環境，其設計是否有效，將受下列事項之影響：

1. 治理單位之獨立性及其評估管理階層作為之能力。

2. 治理單位是否瞭解受查者之主要營業交易。
3. 治理單位對財務報表編製是否符合應依據準則所作評估之程度。

第一〇〇條 積極且獨立之董事會可影響高階管理階層之經營理念及風格。然而，其他控制環境要素對高階管理階層之影響可能較為有限，例如依人力資源政策及實務要求聘僱具專業能力之財務會計及資訊科技人員，可減少處理財務資訊發生錯誤之風險，但卻無法抑制高階管理階層高估盈餘之強烈傾向。

第一〇一條 查核人員評估重大不實表達風險時，良好控制環境之存在係一正面因素。然而，良好控制環境雖可減少舞弊之風險，但無法完全遏止舞弊。反之，控制環境之缺失可能損及控制之有效性，尤其是與舞弊有關之控制。例如管理階層未能分配足夠資源處理資訊科技安全風險，對內部控制將產生負面影響，其可能使電腦程式或資料遭受不適當之修改或未經授權之交易被處理。

第一〇二條 控制環境本身無法預防或偵出並改正重大不實表達。然而，控制環境可能影響查核人員對其他控制組成要素（例如控制之監督及特定控制作業之運作）有效性之評估，進而亦影響查核人員對重大不實表達風險之評估。

對小規模受查者之特別考量

第一〇三條 小規模受查者之控制環境很可能與規模較大者不同。例如小規模受查者之治理單位可能未包括獨立或外部成員，在受查者並無其他所有者之情況下，治理之責任可能直接由所有者兼管理者承擔。

控制環境之性質亦可能影響其他控制之重要性或其他控制之有無。例如所有者兼管理者之積極參與，雖可降低小企業因缺少職能分工所產生之風險，卻可能增加其他風險（如踰越控制之風險）。

第一〇四條 小規模受查者亦可能難以提供有關控制環境要素之書面查核證據，尤其管理階層與其他人員已採用非正式但有效之方式溝通時，更難以提供書面查核證據。例如小規模受查者雖無書面之行爲準則，以強調操守及道德行爲之重要性，但仍可藉由口頭溝通及管理階層之示範，以建立相關文化。

第一〇五條 查核人員於瞭解小規模受查者之控制環境時，管理階層或所有者兼管理者之態度、認知及作為特別重要。

內部控制組成要素—受查者之風險評估流程(相關條文：第十四條)

第一〇六條 受查者之風險評估流程係管理階層用以決定何種風險應受管理之基礎。如依受查者之情況（包括性質、規模及複雜程度），該風險評估流程係屬適當，則可幫助查核人員辨認重大不實表達風險。前述風險評估流程對受查者是否適當，係屬判斷事項。

對小規模受查者之特別考量（相關條文：第十六條）

第一〇七條 小規模受查者不太可能建立正式之風險評估流程。在此情況下，管理階層可經由親自參與營運以辨認風險，惟查核人員仍應查詢管理階層所辨認之風險及其因應該等風險之方式。

內部控制組成要素—與財務報導攸關之資訊系統（含相關營運流程）及溝通

與財務報導攸關之資訊系統（含相關營運流程）（相關條文：第十七條）

第一〇八條 與財務報導目標攸關之資訊系統（包括會計系統），係為達成下列目的而設計與建立之程序及紀錄：

1. 處理、記錄及報導所發生之交易（包括事項與狀況），並對相關資產、負債及權益維持適當之紀錄。
2. 解決不正確之交易處理。例如以自動化之未決檔案與追蹤程序，及時清除暫記項目。
3. 處理系統有踰越或迴避控制之情況，並確認其責任歸屬。
4. 拋轉交易處理系統之資訊至總分類帳。
5. 擷取與財務報導攸關而非屬交易之資訊，例如資產之折舊、攤銷以及應收帳款可回收性之變化。
6. 確定依準則所規範應揭露之資訊，已累計、記錄、處理及彙總，並於財務報表中適當報導。

日記簿分錄

第一〇九條 受查者資訊系統通常包括使用標準之日記簿分錄，以記載經常發生之交易，例如記錄銷售、採購及現金支付之分錄，或記錄管理階層定期所作會計估計之分錄（例如備抵呆帳之估計）。

第一一〇條 受查者財務報導流程亦包括使用非標準之日記簿分錄，以記載非經常發生之交易，以及不尋常之交易或調整。例如編製合併報表之調整分錄、企業合併或處分之分錄、非經常性估計（例如資產減損）之分錄等。人工之總分類帳系統中，非標準之日記簿分錄須經由檢查分類帳、日記簿及輔助文件等方能

辨認。若使用自動化程序處理總分類帳及編製財務報表，該等分錄係電子形式，因此較易以電腦輔助查核技術辨認。

相關營運流程

第一一一條 受查者之營運流程係為執行下列事項而設計之活動：

1. 開發、採購、生產、出售及配送受查者之產品與服務。
2. 確保法令之遵循。
3. 記錄資訊，包括會計及財務報導之資訊。

營運流程產生之交易，經由資訊系統加以記錄、處理及報導。取得對受查者營運流程之瞭解（包括瞭解交易如何發生），可幫助查核人員適當瞭解受查者與財務報導攸關之資訊系統。

對小規模受查者之特別考量

第一一二條 小規模受查者與財務報導攸關之資訊系統及相關營運流程，可能較規模較大者簡化，但其所扮演之角色則同等重要。管理階層積極參與之小規模受查者，可能不需要詳盡之會計程序說明、複雜之會計紀錄或書面政策。因此，瞭解小規模受查者之系統及流程較為容易，且較仰賴查詢而非文件複核，然而該等瞭解仍有其重要性。

溝通（相關條文：第十八條）

第一一三條 受查者對於相關人員於財務報導所扮演之角色及責任暨財務報導相關重大事項之溝通，應使員工瞭解其於與財務報導有關之內部控制中之個別角色及責任。前述溝通，包括使員工瞭解其於財務報導資訊

系統中之活動與他人工作之關聯，以及就例外事項向適當較高層級人員進行報告之方法。溝通之形式可包括書面政策及財務報導手冊。暢通之溝通管道有助於確認例外事項已被報告及處理。

對小規模受查者之特別考量

第一一四條 小規模受查者責任之分層較少，且管理階層可隨時與員工溝通，因此其溝通相對於規模較大者較不正式且容易達成。

內部控制組成要素—控制作業（相關條文：第十九條）

第一一五條 控制作業係指協助管理階層確保其指令已被執行之政策及程序。無論資訊科技系統或人工系統中之控制作業，均有其不同之目的，並適用於不同之組織及功能層級。具體之控制作業可包括：

1. 授權。
2. 績效考核。
3. 資訊處理。
4. 實體控制。
5. 職能分工。

第一一六條 下列控制作業與查核攸關：

1. 依第二十八條規定，與顯著風險有關者。
2. 依第二十九條規定，與僅經由證實程序無法取得足夠及適切查核證據之風險有關者。
3. 依查核人員判斷係屬與查核攸關者。

第一一七條 查核人員對控制作業是否與查核攸關之判斷，受下列因素影響：

1. 查核人員所辨認可能導致重大不實表達之風險。
2. 查核人員是否認為經由控制測試以決定證實測試

之範圍係屬適當。

第一一八條 查核人員對因應較可能發生重大不實表達風險項目之控制作業，宜加強辨認及瞭解。如有多項控制作業均可達到同一目標，查核人員無須對與該目標有關之每項控制作業均取得瞭解。

第一一九條 查核人員經由瞭解內部控制其他組成要素而獲悉某些控制作業是否存在，有助於決定是否須進一步取得對該等控制作業之瞭解。

對小規模受查者之特別考量

第一二〇條 小規模受查者之控制作業通常與規模較大者類似，但其運作之方式則不同。小規模受查者可能因管理階層已執行某些控制作業，而使其他相關控制作業得以減少或免除。例如，管理階層逕行核准顧客之信用額度或重大採購，已可對相關重要科目餘額及交易提供有效之控制，因此可減少或免除對細部控制作業之需求。

第一二一條 查核與小規模受查者攸關之控制作業，通常較著重於主要交易循環，例如收入、採購及薪資循環。

資訊科技所產生之風險（相關條文：第二十條）

第一二二條 資訊科技之使用會影響控制作業執行之方式。就查核人員觀點，如資訊科技系統之控制可維護資訊之完整性及系統所處理資料之安全性，且包含有效之一般控制及應用控制，該等控制則屬有效。

第一二三條 資訊科技系統一般控制係指與許多應用系統有關，並使應用控制得以有效運作之政策及程序。該等控制適用於大型主機、小型主機及一般使用者之環境。維護資訊完整性及資料安全性之資訊科技系統

一般控制，通常包括對下列事項之控制：

1. 資料中心及網路運作。
2. 系統軟體之取得、修改及維護。
3. 程式之修改。
4. 存取之安全性。
5. 應用系統之取得、開發及維護。

前項控制之執行，通常係用以因應第八十四條所述之風險。

第一二四條 應用控制通常係指於營運流程層級運作之人工或自動化程序，亦適用於個別應用系統所執行之交易處理。應用控制之性質可為預防性或偵查性，其目的係為確保會計紀錄之完整性。因此，應用控制與交易或其他財務資料之發生、處理、記錄及報導程序有關。該等控制有助於確保所發生之交易，係經授權並已完整且正確記錄及處理，例如輸入資料編輯檢查、編號順序檢查（搭配例外報告之人工追蹤或於資料輸入點立即更正）等。

內部控制組成要素—控制之監督（相關條文：第二十一條）

第一二五條 控制之監督係指隨時用以評估內部控制有效性之流程，包括及時評估控制之有效性及採取必要改正行動。管理階層經由持續之作業、個別評核或二者之結合，以完成對控制之監督。持續監督作業通常已成為受查者之經常性活動，其內容包含一般之管理及監督作業。

第一二六條 管理階層之監督作業可能使用自外部取得之資訊（如顧客抱怨或主管機關之意見），藉以指出問題或

突顯須改善之事項。

對小規模受查者之特別考量

第一二七條 小規模受查者管理階層對控制之監督，常經由管理階層或所有者兼管理者對營運之密切參與而完成。前述參與可辨認出不符預期之重大差異及財務資料之錯誤，以進一步對控制採取改正行動。

內部稽核職能（相關條文：第二十二條）

第一二八條 受查者內部稽核職責及工作之性質，如與受查者財務報導有關，且查核人員欲採用內部稽核工作，並據以修正擬執行查核程序之性質、時間或縮小其範圍，則受查者內部稽核職能可能與查核攸關。查核人員如確認內部稽核職能可能與查核攸關，應依審計準則公報第二十五號「內部稽核工作之採用」之規定辦理。

第一二九條 內部稽核之目標、職責之性質及其於組織中之定位，因受查者之規模、組織架構及管理階層與治理單位之要求而有不同。例如，內部稽核之職責可能包括內部控制之監督、風險管理及法令遵循之複核。內部稽核之職責亦可能僅限於營運資源使用之節約、營運效果與效率之複核，而與受查者之財務報導無關。

第一三〇條 內部稽核職責及工作之性質，如與受查者財務報導有關，查核人員對內部稽核所執行或計劃執行工作之考量，可包括複核當期之內部稽核計畫，並與內部稽核人員討論該計畫。

資訊之來源（相關條文：第二十三條）

第一三一條 監督所使用之資訊多來自於受查者之資訊系統。管

理階層如無適當基礎即假設監督所使用之資料係屬正確，但資訊存有錯誤時，將導致管理階層作成不正確之結論。因此，查核人員於瞭解受查者控制之監督作業時，必須考量下列事項：

1. 受查者執行監督作業所使用資訊之來源。
2. 管理階層用以判斷該等資訊可靠性是否足夠之基礎。

重大不實表達風險之辨認及評估

整體財務報表重大不實表達風險之評估（相關條文：第二十四條第1款）

第一三二條 整體財務報表之重大不實表達風險係指廣泛影響整體財務報表，且可能影響許多個別項目聲明之風險。此類風險未必與交易類別、科目餘額或揭露事項之特定聲明有直接關聯，然而可能增加個別項目聲明重大不實表達之風險，例如管理階層踰越內部控制。

查核人員於考量導因於舞弊之重大不實表達風險時，尤應注意整體財務報表之重大不實表達風險。

第一三三條 整體財務報表之重大不實表達風險，特別可能導因於不良之控制環境（惟此種風險亦可能與經濟衰退等其他因素有關）。例如，當管理階層無法勝任其職務時，此缺失可能對財務報表有較廣泛之影響，因而需要查核人員決定適當之整體查核對策。

第一三四條 查核人員對內部控制之瞭解，可能使其對受查者財務報表是否可查核產生懷疑。例如：

1. 因對受查者管理階層之操守有重大疑慮，查核人

員可能認為管理階層於財務報表作不實聲明之風險過高，將導致無法執行查核。

2. 因對受查者帳簿紀錄之狀況及可靠性有疑慮，查核人員可能認為無法取得足夠及適切之查核證據，以出具無保留意見之查核報告。

第一三五條 查核人員對受查者財務報表是否須出具保留意見或無法表示意見之查核報告，或終止委任，依相關審計準則公報之規定辦理。

評估個別項目聲明之重大不實表達風險（相關條文：第二十四條第2款）

第一三六條 查核人員應考量交易類別、科目餘額及揭露事項之個別項目聲明之重大不實表達風險，以利於決定個別項目聲明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。

查核人員辨認及評估個別項目聲明之重大不實表達風險時，可能認為所辨認之風險廣泛影響整體財務報表，且可能影響許多個別項目聲明。

聲明之使用

第一三七條 管理階層為主張財務報表符合所應依據之編製準則，將關於財務報表各項要素之認列、衡量、表達及揭露，以及其他相關揭露，以明示或隱含之方式作出聲明。

第一三八條 查核人員考量可能發生潛在不實表達之不同類型時，所使用聲明之三大類別及其可能形式如下：

1. 與受查期間內各類交易及事件有關之聲明：

(1) 發生一所記錄之交易及事件均已發生且與受

查者有關。

(2)完整性－所有應記錄之交易及事件均已記錄。

(3)正確性－與所記錄交易及事件有關之金額及其他資料均已適當記錄。

(4)截止－交易及事件已記錄於正確會計期間。

(5)分類－交易及事件已記錄於適當科目。

2. 與期末科目餘額有關之聲明：

(1)存在－資產、負債及權益確實存在。

(2)權利與義務－受查者擁有或控制資產之權利；
負債係受查者之義務。

(3)完整性－所有應記錄之資產、負債及權益均已記錄。

(4)評價或分攤－資產、負債及權益均以適當金額列示於財務報表，其所產生評價或分攤之調整亦已適當記錄。

3. 與表達及揭露有關之聲明：

(1)發生及權利與義務－所揭露之事件、交易及其他事項均已發生且與受查者有關。

(2)完整性－所有應於財務報表揭露之事項均已揭露。

(3)分類及可瞭解性－財務資訊已適當表達及說明，揭露亦已清楚陳述。

(4)正確性及評價－財務資訊及其他資訊均以適當金額允當揭露。

第一三九條 查核人員可能使用前條所述之聲明，或使用其他分類方式，惟該方式須涵蓋前條所述各項聲明。例如，查核人員可能將各類交易及事件之相關聲明與

期末科目餘額之相關聲明加以合併。

辨認重大不實表達風險之流程（相關條文：第二十五條第1款）

第一四〇條 執行風險評估程序所取得之資訊（包括評估控制之設計及確定是否付諸實行時所取得之查核證據），將作為風險評估結果之查核證據。風險評估結果決定擬執行進一步查核程序之性質、時間及範圍。

第一四一條 可能顯示存有重大不實表達風險之情況及事件，例示如附錄二。

聲明之相關控制（相關條文：第二十五條第3款）

第一四二條 查核人員於執行風險評估時，可能辨認用以預防或偵出並改正特定聲明重大不實表達之控制。一般而言，由於個別控制作業本身常無法單獨因應某一風險，因此，查核人員宜針對相關流程及系統中所存在之多項現行控制作業取得瞭解，並將其連結至相關聲明。通常唯有多項控制作業與內部控制其他組成要素之結合，方足以因應某一風險。

第一四三條 某些控制作業對特定交易類別或科目餘額之個別聲明有直接影響。例如，受查者用以確保其員工對年底存貨已適當盤點並記錄之控制作業，係與存貨科目餘額之存在及完整性聲明直接相關。

第一四四條 控制可能直接或間接與聲明相關。控制與聲明間之關係愈不直接，則該控制可預防或偵出並改正該聲明重大不實表達之效果愈低。例如，業務經理依地區別複核銷售活動之彙總報告，僅與銷貨收入之完整性聲明間接相關。因此，該等控制可減少該聲明不實表達風險之效果，低於其他與該聲明較直接相關之控制（例如比對送貨單與發票）。

顯著風險

辨認顯著風險（相關條文：第二十七條）

第一四五條 顯著風險常與重大非例行性交易或判斷性事項有關。非例行性交易係指因金額重大或性質特殊而不常發生之交易。判斷性事項可能包括對存有重大衡量不確定性事項之會計估計。經由系統自動處理之例行且非複雜之交易較不會產生顯著風險。

第一四六條 在下列情況下，重大非例行性交易之重大不實表達風險可能較高：

1. 管理階層介入會計處理之程度較高。
2. 人工介入資料蒐集及處理之程度較高。
3. 複雜之計算或會計準則。
4. 非例行性交易之性質可能使受查者難以對風險執行有效之控制。

第一四七條 在下列情況下，須作會計估計之重大判斷性事項，其重大不實表達風險可能較高：

1. 會計估計或收入認列之會計準則可能有不同解釋。
2. 所需之判斷可能較為主觀、複雜或需要對未來事件之影響提出假設，例如公允價值之判斷。

與導因於舞弊之重大不實表達風險有關之顯著風險

第一四八條 對辨認及評估導因於舞弊之重大不實表達風險，審計準則公報第四十三號「查核財務報表對舞弊之考量」已另有規定。

瞭解與顯著風險有關之控制（相關條文：第二十八條）

第一四九條 與重大非例行性或判斷性事項有關之風險，通常不

受例行性控制之控管，然而管理階層對該等風險可能有其他因應對策。因此，查核人員於瞭解受查者是否設計並執行對非例行性或判斷性事項所產生顯著風險之控制時，應瞭解管理階層對該等風險是否有因應對策及其執行情形。該等因應對策可能包括：

1. 控制作業（例如由高階管理階層或專家對假設進行複核）。
2. 會計估計之書面化過程。
3. 治理單位之核准。

第一五〇條 受查者發生單一事件（例如收到重大訴訟通知）時，查核人員應考量受查者是否已作適當因應，包括請教適當專家（例如內部法務人員或外部法律顧問），並評估其潛在之影響，以及如何於財務報表揭露。

第一五一條 在某些情況下，管理階層可能未執行控制以適當因應顯著風險。如管理階層未能執行該等控制，則顯示內部控制存有顯著缺失。

僅經由證實程序無法取得足夠及適切查核證據之風險
（相關條文：第二十九條）

第一五二條 重大不實表達風險可能與例行性交易類別或科目餘額之紀錄，以及可靠財務報表之編製直接有關，該等風險可能包括未正確或未完整處理例行性且重大之交易類別（例如受查者之收入、採購及現金收支）。

第一五三條 例行性營運交易如透過高度自動化處理而極少人工介入，則查核人員對相關風險可能無法僅執行證實

程序，以取得足夠及適切之查核證據。例如，受查者大部分資訊之產生、處理、記錄或報導僅採用電子形式（例如採整合性系統），可能發生下列情形：

1. 因僅能取得電子形式之查核證據，該等證據是否足夠及適切，通常有賴於對正確性及完整性之有效控制。
2. 如適當控制未能有效執行，則無法偵出資訊不當產生或竄改之可能性較高。

風險評估之修正（相關條文：第三十條）

第一五四條 查核過程中，查核人員可能察覺某些資訊與原來據以評估風險之資訊具重大差異。例如，查核人員進行風險評估時，可能假設控制係有效執行，但於執行控制測試時，查核人員可能發現該等控制並未有效執行。此外，查核人員於執行證實程序時，亦可能偵出不實表達之金額或頻率較原風險評估之結果為高。在此情況下，原風險評估可能無法適當反映受查者之真實情況，所規劃之進一步查核程序亦可能無法有效偵出重大不實表達。

書面紀錄（相關條文：第三十一條）

第一五五條 查核人員應以專業判斷決定如何將第三十一條所規定之事項書面化。例如，對小規模受查者之查核，該等書面紀錄可併入整體查核策略及查核計畫之書面紀錄中。此外，風險評估之結果亦可單獨書面化或作為進一步查核程序書面紀錄之一部分。

受查者之性質、規模、複雜度、內部控制及可提供

之資訊，以及查核人員於查核過程中所使用之查核方法及技術，均影響書面紀錄之格式及範圍。

第一五六條 對於與財務報導攸關之營運及流程較簡單之受查者，查核人員所作書面紀錄之格式可能較為單純，內容亦相對簡要。查核人員對受查者之瞭解及相關事項無須全部書面化，惟應書面化之關鍵要素包括查核人員據以評估重大不實表達風險之事項。

第一五七條 書面紀錄之詳簡程度可能與查核團隊成員之經驗及能力有關。例如，由經驗較少之成員所組成之查核團隊相對於較具經驗成員組成之團隊，可能需要有更為詳細之書面紀錄，以協助其取得對受查者之適當瞭解。

第一五八條 對於續任查核案件，某些工作底稿可持續使用，惟應於必要時予以更新，以反映受查者營運或流程之改變。

陸、附 則

第一五九條 本公報於中華民國○○年○○月○○日發布，並自中華民國一○○年七月一日起實施。自本公報實施日起，本會於中華民國八十六年九月九日發布之審計準則公報第三十一號「電腦資訊系統環境下執行查核工作之考量」、於中華民國八十七年十二月二十二日發布之審計準則公報第三十二號「內部控制之考量」及於中華民國九十年十二月十八日發布之審計準則公報第三十七號「對受查者事業之瞭解」，不再適用。

附 錄

附錄一 內部控制組成要素

第 一 條 本附錄進一步說明本公報第三條第3款、第十三條至第二十三條及第九十六條至第一三一條所述與財務報表查核有關之內部控制組成要素。

控制環境

第 二 條 控制環境包含下列要素：

1. 操守及道德觀之溝通與落實

內部控制之有效性繫於負責內部控制設計、管理及監督者之操守及道德觀。操守及道德行為係受查者所訂道德及行為準則，暨如何溝通及落實該準則之結果。操守及道德觀之落實，包括管理階層排除或減少可能導致員工從事不誠實、違法或不道德行為之誘因或誘惑。受查者操守及道德觀政策之溝通，可能包括政策宣示、行為準則訂頒及管理階層示範等方式。

2. 專業能力之承諾

專業能力係指完成個人職務所須具備之知識及技能。

3. 受查者治理單位之參與

治理單位對受查者內部控制被重視之程度有重大影響，其責任之重要性亦可見諸於相關法令或指引。受查者治理單位之其他責任，包括監督檢舉程序之設計及有效執行，暨監督受查者內部控制

有效性之評估流程。

4.管理階層之經營理念及風格

管理階層之經營理念及風格所涵蓋之特性範圍廣泛。例如，管理階層選擇所適用之會計原則係保守或積極，或對會計估計是否嚴謹及保守，顯示其對財務報導之態度及作為。

5.組織結構

建立適當之組織結構，包括考量權力及責任之主要範圍，暨適當之報告層級關係。受查者組織結構之適當性，在某種程度上取決於其規模及營運活動之性質。

6.權責劃分

權責劃分可能包括與企業營運實務、主要負責人員之知識及經驗、完成任務所需資源等有關之政策；亦可能包括為確保所有員工瞭解受查者之目標、瞭解其個人作為與該目標之關聯及對目標之貢獻、員工在何種情況下須負責及如何負責之政策與溝通。

7.人力資源政策及實務

人力資源之政策及實務常展現與受查者重視內部控制有關之重要事項。例如，招募最適任員工之標準如包括重視教育背景、工作經驗、過去之成就及操守與道德行為之證據，則展現出受查者致力於聘僱有能力且值得信任之員工。訓練政策如涵蓋向員工溝通其應扮演之角色、所擔負之責任及相關訓練實務作法（例如透過學校及研討會之訓練），將展現出對員工績效及行為之期許。受

查者如以定期績效評估作為晉升之依據，則可展現其使適任員工承擔更高層級責任之承諾。

受查者之風險評估流程

第 三 條 就財務報導之目的而言，受查者風險評估流程包括管理階層如何辨認與受查者編製財務報表攸關之營業風險、估計該等風險之顯著程度及評估風險發生之可能性，並決定因應行動及管理該等風險與其後果之措施。例如，受查者之風險評估流程可能敘及如何考量未入帳交易之可能性，或如何辨認及分析財務報表中之重大估計。

第 四 條 與可靠財務報導攸關之風險，包括對受查者財務資料之產生、處理、記錄及報導可能產生不利影響之內部或外部情事（包括事件、交易或情況）。上述情事一旦發生，將使實際財務資料與財務報表所隱含之聲明不相一致。管理階層可擬定計畫、步驟或行動以處理特定風險，亦可因成本或其他考量而決定接受該風險。

可能產生或改變風險之情況例舉如下：

1. 經營環境之改變

法令或經營環境之改變可能導致競爭壓力之變化及顯著不同之風險。

2. 人員異動

新任人員對內部控制之關注或瞭解可能不同。

3. 新建立或大幅修改後之資訊系統

資訊系統重大或快速之變化，可能改變內部控制相關風險。

4.快速成長

重大及快速之業務擴張，可能使現行控制無法應付而增加控制失效之風險。

5.新科技

於生產流程或資訊系統中納入新科技，可能改變與內部控制有關之風險。

6.新營運模式、新產品或新活動

受查者進入極少接觸之業務領域或交易，可能引發與內部控制有關之新風險。

7.公司重組

重組可能伴隨著員工減少，以及監督與職能分工之改變，致可能改變與內部控制有關之風險。

8.擴展國外營運機構

擴展或併購國外之營運機構，可能產生影響內部控制之新風險，該風險常有其獨特性，例如外匯交易風險之增加或改變。

9.新會計準則

採用新會計原則或改變會計原則，可能影響財務報表編製之風險。

與財務報導攸關之資訊系統（含相關營運流程）及溝通

第 五 條 資訊系統包括實體及硬體之整體架構（含機房、硬體設備等）、軟體、人員、流程及資料，許多資訊系統廣泛應用資訊科技。

第 六 條 與財務報導目標攸關之資訊系統（包括財務報導系統），包含為達成下列目的所作之處理及紀錄：

- 1.辨認及記錄所有有效真實交易。
- 2.及時充分說明交易之細節，以利交易之適當分類。
- 3.衡量交易之價值，俾於財務報表中反映交易之適當金額。
- 4.確認交易發生之期間，俾使交易記錄於適當會計期間。
- 5.於財務報表中適當表達交易及相關揭露。

第 七 條 系統所產生資訊之品質，影響管理階層能否於管理及控制受查者活動時制定適當決策，以及編製可靠財務報告之能力。

第 八 條 為使員工瞭解其於與財務報導有關之內部控制中之角色及責任，受查者可能以政策手冊、會計及財務報導手冊、備忘錄等書面形式與員工溝通。溝通亦得以電子、口頭形式或其他管理作為進行。

控制作業

第 九 條 可能與查核攸關之控制作業，一般可分為與下列事項有關之政策及程序：

1.績效考核

相關控制作業包括：

- (1)將實際績效與預算、預測及前期績效加以比較及分析。
- (2)交叉比對不同資料（營運或財務），並分析其關係暨相關調查與改正行動。
- (3)對內部資料與來自外部之資訊進行比較。
- (4)職能或作業績效之考核。

2. 資訊處理

資訊系統之三大控制作業類型包括一般控制及應用控制。

- (1)一般控制：與許多應用相關，且經由協助確保資訊系統持續適當運作，而支持應用控制有效運作。例如程式修改控制、限制存取程式或資料、新版本套裝軟體導入之控制、網路安全控制及對於系統軟體之控制（用以限制或監督系統功能之使用，避免產生改變財務資料或紀錄卻未留下審計軌跡之情形）等。
- (2)應用控制：適用於個別應用流程，例如檢查紀錄中計算之正確性、維護並複核科目及試算表、自動化控制（如輸入資料編輯檢查、編號順序檢查及搭配例外報告之人工追蹤）等均屬於應用控制。

3. 實體控制

包含下列事項之控制：

- (1)資產之實體安全維護，包括適當之保全措施（例如對於接觸資產或紀錄之安全設施）。
- (2)存取電腦程式及資料檔案之授權。
- (3)定期盤點並與控制紀錄上之數額比較（例如將現金、證券及存貨之盤點結果與會計紀錄比較）。

用以防止資產被竊取之實體控制，其與財務報表可靠性攸關之程度，視資產是否容易被挪用而定。

4.職能分工

職能分工係指安排不同人員負責交易之授權、交易之記錄及資產之保管，其目的在於減少員工於正常工作流程中發生並隱瞞錯誤或舞弊之機會。

第十條 某些控制作業可能有賴於管理階層或治理單位所訂之適當較高層級政策。例如，例行性交易之授權控制可能係由已制定之指引決定（如由治理單位訂定之投資準則），非例行性交易（如重大併購或投資處分）可能須經特定之高層核准或股東會通過。

控制之監督

第十一條 持續建立並維持內部控制係管理階層之重要職責。管理階層對於控制之監督，包括考慮內部控制是否依其目的執行且因應情況變化而作適當修正。對控制之監督可包括管理階層複核是否定期編製銀行調節表、內部稽核人員評估銷售人員是否遵循公司政策訂定銷售合約之條款、法務部門監督員工是否遵循道德或行為準則等。執行監督亦可確保控制之執行持續有效，例如未監督銀行調節表編製之及時性及正確性，員工可能怠於編製銀行調節表。

第十二條 內部稽核人員或執行類似功能之員工，可經由個別評核以進行對受查者控制之監督。該等人員通常定期提供內部控制是否有效運作之資訊，並對內部控制之優缺點進行溝通及提出內部控制之改善建議。

第十三條 監督作業可能包括使用來自外部溝通之資訊，該等資訊可能顯示內部控制之問題及須改進之重點。例如，受查者經由顧客支付帳款或投訴帳單金額而間

接驗證其帳單資料。此外，主管機關可能與受查者溝通影響內部控制運作之相關議題（例如有關金融主管機關檢查之溝通）。管理階層執行監督作業時，亦可能將來自外部查核人員有關內部控制之溝通納入考量。

附錄二 可能顯示存有重大不實表達風險之情況及事件（相關條文：第六十三條及第一四一條）

本附錄對可能顯示存有重大不實表達風險之情況及事件提供例示，但未必完整。本例示提供之情況及事件涵蓋範圍廣泛，但並非所有事件及情況均適用於每一查核案件：

1. 營運所在之地區經濟不穩定，例如貨幣重大貶值或高度通貨膨脹之國家。
2. 營運之市場多變，例如期貨交易。
3. 營運受高度複雜之法令管制。
4. 繼續經營及流動性之疑慮，包括流失重要客戶。
5. 取得資本及融資之限制。
6. 受查者所屬產業之變化。
7. 供應鏈之變化。
8. 開發或提供新產品或服務，或跨入新事業。
9. 拓展新營業據點。
10. 受查者個體之變化，例如大型併購、重組或其他不尋常事項。
11. 營運個體或部門可能被出售。
12. 存有複雜之聯盟及合資關係。
13. 使用資產負債表外融資、特殊目的個體或其他複雜財務安排。
14. 與關係人之重大交易。
15. 缺乏具備適當會計及財務報導技能之員工。
16. 主要員工之變動，包括重要主管離職。
17. 內部控制之缺失，特別是管理階層未處理者。
18. 受查者之資訊科技策略與經營策略不一致。
19. 資訊科技環境之變化。
20. 導入與財務報導有關之重要新資訊科技系統。

21. 主管機關對受查者之營運或財務結果提出疑問。
22. 曾發生不實表達、多次發生錯誤或於期末進行重大調整。
23. 金額重大之非例行性或非由系統自動處理之交易，包括集團內企業間之交易及於期末認列大額收入之交易。
24. 依管理階層意圖所記錄之交易，例如債務再融資、待出售資產及有價證券之分類。
25. 新會計準則之應用。
26. 涉及複雜程序之會計衡量。
27. 涉及具重大衡量不確定性之事項或交易，包括會計估計。
28. 未決之訴訟及或有負債。例如銷售保固、財務保證及環境復原。

附錄三 本公報重要名詞中英對照表

聲明	Assertions
臨時性	Ad hoc
營運流程層級	Business process level
營業風險	Business risk
驗證性查詢	Corroborating inquiry
公允價值，前稱「公平價值」	Fair Value
集團內企業間之交易	Intercompany transactions
與財務報導有關之內部控制	Internal control over financial reporting
資訊科技系統	IT system
重要績效指標	Key performance indicators
控制之監督	Monitoring of controls
多據點查核	Multi-location audit
風險評估程序	Risk assessment procedures
顯著風險，前或稱「重大風險」	Significant risk
顯著缺失	Significant deficiencies
特殊目的個體	Special-purpose entities
證實程序	Substantive procedures
簡易測試	Walk-throughs

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。