

檔 號：  
保存年限：

## 財團法人中華民國會計研究發展基金會 函

地址：221416新北市汐止區新台五路一段  
95號22樓之1~6  
承辦人：吳少萱  
電話：02-25490549#108

受文者：社團法人中華民國會計師公會全國聯合會

發文日期：中華民國113年8月12日  
發文字號：(113)基秘字第0000000150號  
速別：普通件  
密等及解密條件或保密期限：  
附件：如文 (0000150A00\_ATTCH5. pdf)

主旨：檢送審計準則600號「集團財務報表查核之特別考量」草案，請彙整貴會會員意見後回覆本會為荷。

說明：本會審計及確信準則委員會擬訂審計準則600號「集團財務報表查核之特別考量」草案，為集思廣益，對外徵求意見。茲檢送草案電子檔，請轉知貴會會員表示意見，並於草案徵求意見函所訂回覆日期前彙整回函本會。

正本：社團法人中華民國會計師公會全國聯合會、社團法人臺灣省會計師公會、社團法人台北市會計師公會、社團法人高雄市會計師公會、社團法人台中市會計師公會

副本：



# 審計準則 600 號草案

## 集團財務報表查核之特別考量

徵 求 意 見 函

(請於民國一一三年九月十一日前，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 及 確 信 準 則 委 員 會

## 徵求意見函

民國 113 年 7 月 23 日  
審計字第 600 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 600 號「集團財務報表查核之特別考量」之條文內容乙份，請惠賜卓見。

說明：一、依本會一一三年七月二十三日第十四屆第三十八次會議決議辦理。  
二、本會擬於近日發布審計準則 600 號「集團財務報表查核之特別考量」，為集思廣益，以臻完善，檢送草案乙份，敬請惠賜卓見。  
三、請於一一三年九月十一日前，將意見以書面函送新北市汐止區新台五路一段 95 號 22 樓之 1-6 本會，以便辦理。

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

# 審計準則600號

## 「集團財務報表查核之特別考量」

### 內容簡介

- 1.本審計準則係參考國際審計準則600號（ISA600）及美國會計師協會（American Institute of Certified Public Accountants, AICPA）發布之第600號公報（AU-C Section 600）之相關規定訂定。
- 2.本審計準則係規範對集團財務報表所執行之查核（集團查核）之特別考量，包含涉及組成個體查核人員及被提及查核人員者。
- 3.本審計準則主要規範內容如下：
  - (1)集團主辦會計師須對管理並達成集團查核案件品質承擔整體責任。
  - (2)於承接或續任集團查核案件前，集團主辦會計師應判斷是否可合理預期能取得足夠及適切之查核證據（包括透過組成個體查核人員之參與或在集團查核報告中提及被提及查核人員之查核），以提供形成集團查核意見之基礎。
  - (3)集團查核人員應訂定並適時更新整體集團查核策略及集團查核計畫。集團查核人員應決定：
    - ①將對哪些組成個體執行查核工作。
    - ②執行集團查核案件所需之資源，包括組成個體查核人員參與之性質、時間及範圍。
    - ③於集團查核報告中將對哪些組成個體提及被提及查核人員之查核（如有時）。

④對採權益法之組成個體，是否使用經查核之財務報表作為非控制個體財務結果之查核證據。

於訂定整體集團查核策略及集團查核計畫時，集團主辦會計師應評估集團查核人員是否能充分且適當地參與組成個體查核人員之工作。

- (4)集團主辦會計師應對已使組成個體查核人員知悉適用於集團查核案件性質及情況之攸關職業道德規範，以及確認組成個體查核人員是否瞭解並將遵循適用於集團查核案件之攸關職業道德規範（包括與獨立性有關之規範）承擔責任。並應：
- ①確認組成個體查核人員具備適當之專業能力及適任能力（包括有足夠時間）以執行被指派之查核程序。
  - ②如與組成個體查核人員有關之監督及改正流程或外部檢查結果之相關資訊已由集團查核人員所隸屬事務所提供，或集團主辦會計師已可取得該等資訊，決定該等資訊對於確認前款事項之攸關性。
- (5)集團查核人員應負責取得對集團及其環境、適用之財務報導架構及集團中會計政策與實務之一致性及集團內部控制制度之瞭解。並基於對該等事項所取得之瞭解，負責辨認並評估集團財務報表（包括合併流程）之重大不實表達風險（包括與合併流程有關者）。
- (6)當集團財務報表之交易類別、科目餘額或揭露事項係分散於各組成個體，為規劃及執行查核程序，集團查核人員應決定組成個體之執行重大性，以及應與集團查核人員溝通之組成個體財務資訊中所辨認不實表達金額之門檻。
- (7)集團查核人員應對決定擬執行進一步查核程序之性質、時間及範圍（包括決定須對哪些組成個體執行進一步查核程序，以及對該等組成個體擬執行工作之性質、時間及範圍）承擔

責任。

- (8)當被提及查核人員已查核組成個體財務報表並出具查核報告時，集團主辦會計師可能決定於集團查核報告中提及被提及查核人員之查核。於集團查核報告中提及部分查核係由被提及查核人員執行時，係溝通該等組成個體之查核證據來源。集團主辦會計師應確認被提及查核人員是否瞭解並將遵循適用於集團查核案件之攸關職業道德規範（包括與獨立性有關之規範）且具備適當之專業能力及適任能力。如被提及查核人員未遵循適用於集團查核案件之攸關職業道德規範（包括與獨立性有關之規範）或集團主辦會計師對被提及查核人員是否瞭解並將遵循適用於集團查核案件之攸關職業道德規範（包括與獨立性有關之規範），且具備適當之專業能力及適任能力有重大疑慮，則應就對組成個體擬執行之工作取得足夠且適切之查核證據，且不得於集團查核報告中提及被提及查核人員之查核。
- (9)僅於符合下列所有條件時，集團主辦會計師始得於集團查核報告中提及被提及查核人員之查核：
  - ①集團主辦會計師確定被提及查核人員已依我國適用之法令及審計準則之攸關規定查核組成個體財務報表。
  - ②被提及查核人員已對組成個體財務報表出具查核報告，且該報告之用途不受限制。
- (10)集團主辦會計師如決定於集團查核報告中提及被提及查核人員之查核，應通知被提及查核人員。
- (11)集團查核人員應及時與被提及查核人員溝通，並要求被提及查核人員針對與集團查核人員查核結論攸關之事項進行溝通。
- (12)如集團查核人員擬使用經查核財務報表作為採權益法之組

成個體財務結果之查核證據，集團查核人員應：

- ①取得並閱讀採權益法之組成個體經查核之財務報表，包括隨附之查核報告，並判斷該經查核之財務報表是否可作為查核證據。
- ②如集團與採權益法之組成個體之財務報導期間之差異對集團財務報表具有或可能具有重大影響，評估集團管理階層是否已適當考量財務報表缺乏可比性，並確認其對集團查核報告之影響。
- ③如集團財務報表中採權益法之組成個體之帳面金額與對該組成個體之財務報表中淨資產之份額具重大差異，應就此重大差異取得足夠及適切之查核證據，並確認此等差異符合適用之財務報導架構。

(13)集團查核人員應評估是否已自所執行之查核程序取得足夠及適切之查核證據（包括藉由組成個體查核人員所執行之工作，或透過於集團查核報告中提及及被提及查核人員之查核），並據以表示集團查核意見。

(14)集團查核案件之查核書面紀錄應使有經驗之查核人員縱未參與該查核案件，亦能瞭解對集團查核發生之重大事項所執行查核程序之性質、時間及範圍、所取得之證據，以及所達成之結論。

4.本審計準則於中華民國一一三年○○月○○日發布，對財務報導期間結束日在中華民國一一四年六月三十日（含）以後之財務報表之查核工作適用之。

本內容簡介僅係簡要說明本審計準則主要訂定內容。至於其他內容，請參閱本草案全文。

# 審計準則600號

## 集團財務報表查核之特別考量

### 壹、前 言

#### 本審計準則之範圍

第 一 條 本審計準則係規範對集團財務報表所執行之查核（集團查核）之特別考量，包含涉及組成個體查核人員及被提及查核人員者。本審計準則係參照其他審計準則（特別是審計準則 220 號「財務報表查核之品質管理」、審計準則 230 號「查核書面紀錄」、審計準則 300 號「財務報表查核之規劃」、審計準則 315 號「辨認並評估重大不實表達風險」及審計準則 330 號「查核人員對所評估風險之因應」），對集團查核作深入規範並提供指引。（相關條文：第七十六條及第七十七條）

第 二 條 如第十四條第十一款所述，集團財務報表係透過合併流程將二個以上企業或營運單位之財務資訊合併之財務報表。本審計準則中所使用之合併流程一詞不僅指依適用之財務報導架構編製合併財務報表，亦包括聯合財務報表之表達，以及企業或營運單位（如分支機構或部門）財務資訊之彙總。（相關條文：第七十八條至第八十條及第一〇二條）

第 三 條 如審計準則 220 號所述，於非集團財務報表查核之情況下，當查核團隊包括其他事務所之人員時，依實際情況作適當修改後，亦可能適用本審計準則。例如，其他事務所之人員參與存貨盤點、檢查不動產、廠房及設備，或遠距共用之服務中心執行查核程序時，可能適用本審計準則。

### **集團與組成個體**

第 四 條 集團可能以不同方式組織。例如，集團可按法律個體或其他個體而組織（如母公司及一個或多個子公司、合資企業或採權益法之投資）。此外，集團亦可按地理位置、其他經濟單位（包括分支機構或部門）或按功能或營運活動組織。本審計準則將此等不同組織形式統稱為「企業或營運單位」。（相關條文：第八十一條）

第 五 條 集團查核人員決定適當方法規劃及執行查核程序，以因應所評估集團財務報表之重大不實表達風險。為達此目的，集團查核人員運用專業判斷決定對哪些組成個體執行查核工作。此決定係以集團查核人員對集團及其環境，以及其他因素（例如是否具有採集中化方式執行查核程序之能力、是否存在共用之服務中心、或是否具有共同之資訊系統及內部控制）之瞭解為基礎。（相關條文：第八十二條至第八十四條）

### **組成個體查核人員之參與**

第 六 條 審計準則 220 號規定主辦會計師應確認用以執行案件之資源是否足夠且適當，並及時分派或提供予

查核團隊。於集團查核中，此等資源可能包括組成個體查核人員。因此，本審計準則規定集團查核人員須決定組成個體查核人員參與之性質、時間及範圍。

第七條 集團查核人員可能委託組成個體查核人員提供資訊或執行查核工作，以遵循本審計準則之基本準則。相較於集團查核人員，組成個體查核人員可能對組成個體及其環境（包括當地法令、商業實務、語言及文化）具有較豐富之經驗及較深入之瞭解。因此，組成個體查核人員可參與且通常會參與集團查核之所有階段。（相關條文：第八十五條至第八十六條）

第八條 查核風險受重大不實表達風險及偵查風險之影響。集團查核之偵查風險包括組成個體查核人員未偵出組成個體財務資訊不實表達，且此不實表達可能導致集團財務報表重大不實表達，而集團查核人員未偵出前述不實表達之風險。

因此，本審計準則規定集團主辦會計師或集團查核人員對組成個體查核人員之工作有充分且適當之參與，並強調集團查核人員與組成個體查核人員間雙向溝通之重要性。此外，本審計準則亦就集團查核人員於決定組成個體查核人員指導、監督及複核其工作之性質、時間及範圍時應考量之事項提供解釋。（相關條文：第八十七條至第八十八條）

## 提及被提及查核人員之查核

第九條 當被提及查核人員已查核組成個體財務報表並出具查核報告時，集團主辦會計師可能決定於集團查核報告中提及被提及查核人員之查核。於集團查核報告中提及部分查核係由被提及查核人員執行時，係溝通該等組成個體之查核證據來源。本審計準則說明當集團主辦會計師決定於集團查核報告中提及被提及查核人員之查核時，為取得足夠及適切之查核證據所應遵循之程序。被提及查核人員並非組成個體查核人員，因此被提及查核人員並非查核團隊之一部分，本審計準則所使用「組成個體查核人員」及「查核團隊」之用語不包括被提及查核人員。因此，第四十九條至第六十三條之規定及其相關解釋及應用適用於提及被提及查核人員之情況，集團查核人員無須參與被提及查核人員之工作，因此無須對被提及查核人員進行指導、監督並複核其工作。第四十九條至第五十五條列示依第二十二條訂定整體集團查核策略及集團查核計畫時，決定是否於集團查核報告中提及被提及查核人員之查核之基本準則。因此，當集團主辦會計師擬於集團查核報告中提及被提及查核人員之查核時，除與執行集團查核有關之其他基本準則外，第四十九條至第六十三條之基本準則亦屬攸關。（相關條文：第二三一條）

## 專業懷疑

第十條 查核團隊於規劃及執行集團查核時須運用專業懷疑及專業判斷。適當運用專業懷疑可透過查核團

隊之行動及溝通展現，包括強調查核團隊成員於集團查核過程中運用專業懷疑之重要性。該等行動及溝通可能包含採取具體步驟以降低對適當運用專業懷疑之阻礙。（相關條文：第八十九條至第九十三條）

## 可擴縮性

第十一條 本審計準則係供所有集團之查核使用，無論其規模或複雜性。惟本審計準則中基本準則之適用係取決於個別集團查核之性質及情況，例如，當集團查核係完全由集團查核人員執行時，本審計準則中之某些基本準則可能不攸關，因該等基本準則係基於組成個體查核人員之參與或於集團查核報告中提及被提及查核人員之查核。當集團查核人員能採集中化方式執行查核程序或當集團查核人員能在不涉及組成個體查核人員或不提及被提及及查核人員之情況下執行查核程序時，即可能為此情況。第一九九條至第二〇〇條之指引亦可能有助於在此等情況下適用本審計準則。

## 集團主辦會計師及集團查核人員之責任

第十二條 集團主辦會計師對遵循本審計準則之基本準則承擔最終責任。然而，集團主辦會計師可能尋求其他人員之協助以履行此等責任，本審計準則對集團主辦會計師或集團查核人員得將程序、任務或行動之設計或執行，指派予其他具適當技能或適當經驗之查核團隊成員（包括組成個體查核人員）之情況，於基本準則中，使用「集團主辦會計師應負責……」

或「集團查核人員應負責……」之用語。未使用前述用語之其他基本準則，本審計準則則明示該基本準則之規定或責任須由集團主辦會計師或集團查核人員履行，於該等情況下，集團主辦會計師或集團查核人員可能自事務所或查核團隊之其他成員取得資訊。例如，當其他人員（包括組成個體查核人員）執行監督及複核工作時，集團主辦會計師或集團查核人員得於履行此等責任時考量前述監督及複核工作之結果。（相關條文：第九十四條及第一〇四條）

## 貳、目的

第十三條 有關集團財務報表之查核，查核人員之目的如下：

- 1.就集團查核案件之承接與續任而言，判斷是否可合理預期能取得足夠及適切之查核證據，以提供形成集團查核意見之基礎。
- 2.辨認並評估導因於舞弊或錯誤之集團財務報表重大不實表達風險，並規劃及執行進一步查核程序，以適當因應該等所評估之風險。
- 3.於集團查核過程中充分且適當地參與組成個體查核人員之查核工作，包括清楚溝通其工作之範圍及時間，並評估其工作之結果。
- 4.評估是否已藉由所執行之查核程序（包括組成個體查核人員所執行之工作或在集團查核報告中提及被提及查核人員之查核），取得足夠及適

切之查核證據，以作為形成集團查核意見之基礎。

## 參、定 義

第十四條 本審計準則用語之定義如下：

1. 彙總風險：係指未更正及未偵出不實表達彙總數超過財務報表整體重大性之可能性。（相關條文：第九十五條）
2. 組成個體：集團查核人員於集團查核中為規劃及執行查核程序之目的，所決定之企業、營運單位、功能或營運活動（或前述項目之結合）。（相關條文：第九十六條）
3. 組成個體查核人員：係指為集團查核之目的對組成個體執行查核工作之查核人員。組成個體查核人員係集團查核中查核團隊之一部分。（相關條文：第九十七條至第九十九條）
4. 組成個體管理階層：對組成個體負責之管理階層。（相關條文：第一〇〇條）
5. 組成個體執行重大性：集團查核人員為對組成個體規劃及執行查核程序所設定之單一金額，使彙總風險降低至一適當水準。
6. 集團：編製集團財務報表之報導個體。
7. 集團查核：對集團財務報表所執行之查核。
8. 集團查核人員：集團主辦會計師與非屬組成個體查核人員之查核團隊成員。集團查核人員負責：

- (1)訂定整體集團查核策略及集團查核計畫。
  - (2)對組成個體查核人員之指導、監督及複核其工作。
  - (3)評估自取得之查核證據所得出之結論，以為形成集團查核意見之基礎。
- 9.集團查核意見：對集團財務報表所表示之查核意見。
- 10.集團主辦會計師：負責集團查核之主辦會計師。
- 11.集團財務報表：透過合併流程將二個以上企業或營運單位之財務資訊合併之財務報表。就本審計準則之目的而言，合併流程包括：(相關條文：第一〇一條至第一〇三條)
- (1)合併或權益法之會計處理。
  - (2)就無母公司但處於共同控制或共同管理下之企業或營運單位之財務資訊加以彙總為聯合財務報表。
  - (3)將企業或營運單位（例如分支機構或部門）之財務資訊加以彙總。
- 12.集團管理階層：負責編製集團財務報表之管理階層。
- 13.集團執行重大性：集團查核人員對集團財務報表整體決定之執行重大性。
- 14.被提及查核人員：對組成個體之財務報表執行查核，且集團主辦會計師決定於集團查核報告中提及之查核人員。被提及查核人員並非組成個體查核人員，因此並非集團查核中查核團隊

之一部分。

第十五條 本審計準則所提及適用之財務報導架構，係指適用於集團財務報表之財務報導架構。

## 肆、基本準則

### 集團主辦會計師對於管理並達成集團查核品質之責任

第十六條 於適用審計準則220號時，集團主辦會計師須對管理並達成集團查核案件品質承擔整體責任。集團主辦會計師應：（相關條文：第一〇四條至第一〇五條）

- 1.負責就集團查核案件建立重視查核團隊成員應有行為之環境。（相關條文：第一〇六條）
- 2.於集團查核案件過程中充分且適當參與，包括對組成個體查核人員工作之參與，俾使集團主辦會計師能確認所作之重大判斷及結論就集團查核案件之性質與情況是否適當。

### 承接與續任

第十七條 於承接或續任集團查核案件前，集團主辦會計師應判斷是否可合理預期能取得足夠及適切之查核證據（包括透過組成個體查核人員之參與或在集團查核報告中提及被提及查核人員之查核），以提

供形成集團查核意見之基礎。(相關條文：第一〇七條至第一一〇條)

第十八條 於集團查核案件之承接或續任後，集團主辦會計師如認為無法取得足夠及適切之查核證據，集團主辦會計師應考量對集團查核之可能影響。(相關條文：第一一三條)

### 案件之條款

第十九條 於適用審計準則210號「查核案件條款之協議」時，集團查核人員應就集團管理階層已認知並瞭解其下列責任，取得其同意，俾使查核團隊可：(相關條文：第一一四條)

- 1.接觸集團管理階層所知悉與集團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.基於集團查核目的而向集團管理階層或組成個體管理階層要求額外資訊。
- 3.接觸集團內適當人員以取得必要之查核證據，且該接觸未受限制。

### 集團管理階層無法控制對資訊或人員接觸之限制

第二十條 集團主辦會計師如認為，集團管理階層因其無法控制之限制，以致無法使查核團隊接觸資訊或接觸集團內人員，則集團主辦會計師應考量對集團查核之可能影響。(相關條文：第一一五條至第一二三條)

### 集團管理階層限制對資訊或人員之接觸

第二十一條 集團主辦會計師如認為集團查核人員因受集團管理階層之限制，而無法透過集團查核人員或採用組成個體查核人員之工作取得足夠及適切之查核證據，致無法對集團財務報表表示意見，集團主辦會計師應採取下列措施：（相關條文：第一二〇條至第一二三條）

- 1.於首次受託查核案件之情況下，不應接受委任；於續任案件之情況下，如法令允許終止委任，則應終止委任。
- 2.如法令禁止查核人員拒絕接受委任，或終止該委任係不可能，則應於可能之範圍內對集團財務報表執行查核，並對集團財務報表出具無法表示意見之查核報告。

## 整體集團查核策略及集團查核計畫

第二十二條 於適用審計準則 300 號時，集團查核人員應訂定並適時更新整體集團查核策略及集團查核計畫。集團查核人員應決定：（相關條文：第一二四條至第一二七條）

- 1.將對哪些組成個體執行查核工作。（相關條文：第一二八條）
- 2.執行集團查核案件所需之資源，包括組成個體查核人員參與之性質、時間及範圍。（相關條文：第一二九條至第一三三條）
- 3.於集團查核報告中將對哪些組成個體提及被提及查核人員之查核（如有時）（參見第四十九條

至第六十三條)。

- 4.對採權益法之組成個體，是否使用經查核之財務報表作為非控制個體財務結果之查核證據（參見第六十四條）。（相關條文：第一三四條）

## **組成個體查核人員參與時之考量**

第二十三條 於訂定整體集團查核策略及集團查核計畫時，集團主辦會計師應評估集團查核人員是否能充分且適當地參與組成個體查核人員之工作。（相關條文：第一三五條）

第二十四條 於執行前條之評估時，集團查核人員應要求組成個體查核人員確認將與集團查核人員配合，包括組成個體查核人員是否將會執行集團查核人員要求之工作。（相關條文：第一三六條）

## **攸關職業道德規範（包括與獨立性有關之規範）**

第二十五條 於適用審計準則 220 號時，集團主辦會計師應對下列事項承擔責任：（相關條文：第一三七條至第一三八條及第一六五條）

- 1.已使組成個體查核人員知悉適用於集團查核案件性質及情況之攸關職業道德規範。
- 2.確認組成個體查核人員是否瞭解並將遵循適用於集團查核案件之攸關職業道德規範（包括與獨立性有關之規範）。

## **案件資源**

第二十六條 於適用審計準則 220 號時，集團主辦會計師應：（相關條文：第一三九條至第一四六條）

- 1.確認組成個體查核人員具備適當之專業能力及

適任能力（包括有足夠時間）以執行被指派之查核程序。

- 2.如與組成個體查核人員有關之監督及改正流程或外部檢查結果之相關資訊已由集團查核人員所隸屬事務所提供，或集團主辦會計師已可取得該等資訊，決定該等資訊對於確認前款事項之攸關性。

第二十七條 如有下列情況，集團查核人員應在無組成個體查核人員參與之情況下，就對組成個體擬執行之工作取得足夠及適切之查核證據：

- 1.組成個體查核人員未遵循適用於集團查核案件之攸關職業道德規範（包括與獨立性有關之規範）。（相關條文：第一四七條至第一四八條）
- 2.集團主辦會計師對第二十三條至第二十六條中之事項有重大疑慮。（相關條文：第一四九條）

### **案件之執行**

第二十八條 於適用審計準則 220 號時，集團主辦會計師應對組成個體查核人員之指導、監督及複核其工作之性質、時間及範圍承擔責任，其考量下列項目：（相關條文：第一五〇條至第一五五條）

- 1.所評估集團財務報表重大不實表達風險較高之領域，或依審計準則315號所辨認存有顯著風險之領域。
- 2.集團財務報表查核中涉及重大判斷之領域。

### **與組成個體查核人員之溝通**

第二十九條 集團查核人員應與組成個體查核人員溝通其各自責任及集團查核人員之預期，包括集團查核人員

預期將與組成個體查核人員於整個集團查核過程中之適當時間溝通。(相關條文：第一五六條至第一六五條)

## 瞭解集團及其環境、適用之財務報導架構及集團之內部控制制度

第三十條 於適用審計準則 315 號時，集團查核人員應負責取得對下列事項之瞭解：(相關條文：第一六六條至第一七一條)

1.集團及其環境，包含：(相關條文：第一七二條至第一七四條)

(1)集團之組織架構及其營運模式，包含：

①集團之營運或活動之地點。

②集團營運或活動之性質，以及該等營運或活動在集團中之相似程度。

③集團之營運模式整合資訊科技之程度。

(2)影響集團中企業或營運單位之法令因素。

(3)用以評估集團中企業或營運單位財務績效之內部及外部衡量指標。

2.適用之財務報導架構及集團中會計政策與實務之一致性。

3.集團內部控制制度，包含：

(1)控制共同性之性質及程度。(相關條文：第一七五條至第一七八條及第一八一條)

(2)集團是否及如何集中管理與財務報導攸關之

活動。(相關條文：第一七九條至第一八一條)

(3)集團使用之合併流程(包括次合併流程,例如子公司合併流程或分組/分層合併流程)及合併調整。

(4)集團管理階層於集團之資訊系統及其他內部控制制度組成要素中,如何向其所屬企業或營運單位之管理階層溝通支持集團財務報表編製與相關財務報導責任之重大事項。(相關條文:第一八二條至第一八四條)

## 組成個體查核人員參與時之考量

第三十一條 集團查核人員應及時與組成個體查核人員溝通下列事項:(相關條文:第一八五條)

- 1.就集團查核之目的,集團查核人員所決定與組成個體查核人員設計或執行風險評估程序攸關之事項。
- 2.於適用審計準則550號「關係人」時,集團管理階層所辨認與組成個體查核人員工作攸關之關係人關係及交易,以及集團查核人員已知之其他關係人。(相關條文:第一八六條)
- 3.於適用審計準則570號「繼續經營」時,集團管理階層或集團查核人員所辨認與組成個體查核人員工作攸關之使集團繼續經營能力可能產生重大疑慮之事件或情況。

第三十二條 集團查核人員應要求組成個體查核人員及時溝通下列事項:

- 1.與組成個體財務資訊有關之事項中,組成個體查

- 核人員所決定與辨認並評估集團財務報表導因於舞弊或錯誤之重大不實表達風險攸關者。
2. 集團管理階層或集團查核人員先前未辨認之關係人關係。(相關條文：第一八六條)
  3. 組成個體查核人員所辨認可能使集團繼續經營之能力產生重大疑慮之事件或情況。

## 辨認並評估重大不實表達風險

第三十三條 於適用審計準則 315 號時，集團查核人員基於第三十條所取得之瞭解，應負責辨認並評估集團財務報表（包括合併流程）之重大不實表達風險（包括與合併流程有關者）。(相關條文：第一八七條至第一九二條)

## 組成個體查核人員參與時之考量

第三十四條 於適用審計準則 315 號時，集團查核人員應評估集團查核人員及組成個體查核人員執行之風險評估程序所取得之查核證據，是否對集團財務報表重大不實表達風險之辨認及評估提供適當基礎。(相關條文：第一九三條至第一九四條)

## 重大性

第三十五條 於適用審計準則 320 號「查核規劃及執行之重大性」及審計準則 450 號「查核過程中所辨認不實表達之評估」時，當集團財務報表之交易類別、科

目餘額或揭露事項係分散於各組成個體，為規劃及執行查核程序，集團查核人員應決定：

- 1.組成個體之執行重大性。為因應彙總風險，組成個體之執行重大性應低於集團執行重大性。  
(相關條文：第一九五條至第二〇〇條)
- 2.應與集團查核人員溝通之組成個體財務資訊中所辨認不實表達金額之門檻。此門檻不應超過對集團財務報表所決定顯然微小之金額。(相關條文：第二〇一條)

### **組成個體查核人員參與時之考量**

第三十六條 集團查核人員應就依第三十五條所決定之金額，與組成個體查核人員溝通。(相關條文：第二〇二條至第二〇三條)

### **因應所評估之重大不實表達風險**

第三十七條 於適用審計準則 330 號時，集團查核人員應對決定擬執行進一步查核程序之性質、時間及範圍（包括決定須對哪些組成個體執行進一步查核程序，以及對該等組成個體擬執行工作之性質、時間及範圍）承擔責任。(相關條文：第二〇四條至第二二〇條)

### **合併流程**

第三十八條 集團查核人員應對設計並執行進一步查核程序，以因應所評估因合併流程所產生之集團財務報表

重大不實表達風險承擔責任。此項進一步查核程序應包含：(相關條文：第二二一條)

- 1.評估所有企業或營運單位是否均已依適用之財務報導架構納入集團財務報表，如適用時，亦應對次合併流程（例如子公司合併流程或分組/分層合併流程）設計並執行進一步查核程序。
- 2.評估合併調整及重分類之適當性、完整性及正確性。(相關條文：第二二二條)
- 3.評估管理階層於合併流程中所作之判斷是否有管理階層偏頗之跡象。
- 4.因應所評估因合併流程所產生導因於舞弊之重大不實表達風險。

第三十九條 企業或營運單位之財務資訊如未採用與集團財務報表相同之會計政策編製，集團查核人員應評估該財務資訊是否已作適當之調整，以利集團財務報表之編製與表達。

第四十條 集團財務報表如包括財務報導期間結束日與集團不同之企業或營運單位之財務資訊，集團查核人員應對評估該財務資訊是否已依適用之財務報導架構作適當之調整承擔責任。

### **組成個體查核人員參與時之考量**

第四十一條 當集團查核人員要求組成個體查核人員參與設計或執行進一步查核程序時，集團查核人員應就其或組成個體查核人員所決定與所評估集團財務報表重大不實表達風險因應對策之設計攸關之事項，與組成個體查核人員溝通。

第四十二條 對所評估集團財務報表重大不實表達風險較高之領域，或依審計準則 315 號所辨認存有顯著風險之領域，而組成個體查核人員決定對該等領域執行進一步查核程序，集團查核人員應評估該等進一步查核程序設計及執行之適當性。(相關條文：第二二三條)

第四十三條 當組成個體查核人員對合併流程（包括次合併流程）執行進一步查核程序時，集團查核人員應決定對組成個體查核人員之指導、監督及複核其工作之性質及範圍。(相關條文：第二二四條)

第四十四條 集團查核人員應查明組成個體查核人員所確認之財務資訊（參見第四十五條第一款）是否與已併入集團財務報表者相同。

## 評估組成個體查核人員之溝通及其工作之適當性

第四十五條 集團查核人員應要求組成個體查核人員針對與集團查核人員查核結論攸關之事項進行溝通。該溝通應包括下列項目：(相關條文：第二二五條)

1. 確認組成個體查核人員被要求執行查核程序之財務資訊。
2. 組成個體查核人員是否已遵循集團查核人員之要求執行工作。
3. 組成個體查核人員是否已遵循適用於集團查核案件之攸關職業道德規範（包括與獨立性有關之規範）。
4. 未遵循法令事項之資訊。
5. 組成個體查核人員所辨認組成個體財務資訊中

已更正與未更正之不實表達（超過集團查核人員依第三十五條所決定之溝通門檻者）。（相關條文：第二二六條）

- 6.管理階層偏頗之跡象。
- 7.執行查核程序時所辨認之內部控制制度缺失。
- 8.涉及組成個體管理階層、組成個體內部控制制度中扮演重要角色員工之舞弊或疑似舞弊，或其他導致組成個體財務資訊重大不實表達之舞弊。
- 9.組成個體查核人員與組成個體管理階層或治理單位已溝通或擬溝通之其他重大事項。
- 10.與集團查核攸關或組成個體查核人員認為集團查核人員應注意之其他事項，包括組成個體管理階層於書面聲明中敘明之例外事項。
- 11.組成個體查核人員之整體發現或結論。（相關條文：第二二七條）

第四十六條 集團查核人員應：

- 1.針對與組成個體查核人員之溝通中所發現之重大事項（包括依第四十五條溝通之事項），與組成個體查核人員、組成個體管理階層或集團管理階層討論（於適當時）。
- 2.就集團查核人員之目的而言，評估與組成個體查核人員之溝通是否適當。若此等溝通並不適當，集團查核人員應考量其對集團查核之影響。（相關條文：第二二八條）

第四十七條 集團查核人員應決定是否須複核組成個體查核人員額外之查核書面紀錄及複核之範圍。作此決定

時，集團查核人員應考量：（相關條文：第二二九條至第二三〇條）

- 1.組成個體查核人員所執行工作之性質、時間及範圍。
- 2.依第二十六條第一款所確認組成個體查核人員之專業能力及適任能力。
- 3.對組成個體查核人員之指導、監督及對其工作之複核。

第四十八條 集團查核人員如認為就其目的而言，組成個體查核人員之工作並不適當，應決定須執行之額外程序，以及該等程序由組成個體查核人員或由集團查核人員執行。

## 於集團查核報告中提及被提及查核人員之考量

### 瞭解被提及查核人員

#### 被提及查核人員之攸關職業道德規範（包括與獨立性有關之規範）

第四十九條 集團主辦會計師應對下列事項承擔責任：（相關條文：第二三二條）

- 1.已使被提及查核人員知悉適用於集團查核案件性質及情況之攸關職業道德規範。
- 2.確認被提及查核人員是否瞭解並將遵循適用於集團查核案件之攸關職業道德規範（包括與獨立性有關之規範）。

#### 被提及查核人員之專業能力及適任能力

第五十條 集團主辦會計師應確認被提及查核人員具備適當之專業能力及適任能力。(相關條文：第二三三條至第二三五條)

第五十一條 如有下列情況，集團查核人員應就對組成個體擬執行之工作取得足夠且適切之查核證據，且不得於集團查核報告中提及被提及查核人員之查核：  
(相關條文：第二三六條至第二三七條)

- 1.被提及查核人員未遵循適用於集團查核案件之攸關職業道德規範(包括與獨立性有關之規範)。
- 2.集團主辦會計師對第四十九條及第五十條之事項有重大疑慮。

### **對被提及查核人員有關合併流程之考量**

第五十二條 集團查核人員應瞭解其是否能自集團管理階層或被提及查核人員取得影響合併流程之資訊。

### **決定是否提及被提及查核人員之查核**

第五十三條 集團主辦會計師對被提及查核人員取得第四十九條至第五十二條之瞭解後，應決定是否於集團查核報告中提及被提及查核人員之查核。

第五十四條 僅於符合下列所有條件時，集團主辦會計師始得於集團查核報告中提及被提及查核人員之查核：

- 1.集團主辦會計師確定被提及查核人員已依我國適用之法令及審計準則之攸關規定查核組成個體財務報表。(相關條文：第二四二條)
- 2.被提及查核人員已對組成個體財務報表出具查核報告，且該報告之用途不受限制。

第五十五條 如組成個體與集團適用之財務報導架構不同，除符合下列所有條件外，集團主辦會計師不應於集團查核報告中提及被提及查核人員之查核：

- 1.組成個體與集團適用之財務報導架構間對於重大項目之衡量、認列、表達及揭露之規定類似。
- 2.集團查核人員無須參與組成個體財務報表之查核，即已取得足夠及適切之查核證據，以評估財務報導架構轉換調整之適當性。（相關條文：第二四三條至第二四五條）

第五十六條 如集團主辦會計師決定於集團查核報告中提及被提及查核人員之查核，集團查核人員應藉由執行下列程序對該等組成個體取得足夠及適切之查核證據：

- 1.本審計準則所規定之程序（於適用時）。
- 2.閱讀該等組成個體之財務報表及被提及查核人員之查核報告，以辨認重大事項（參見第六十二條）。

### **於集團查核報告中提及被提及查核人員之查核**（相關條

文：第二四六條至第二四九條）

第五十七條 集團主辦會計師如決定於集團查核報告中提及被提及查核人員之查核，集團查核報告應敘明下列事項：

- 1.該組成個體之財務報表非由集團查核人員查核，而係由被提及查核人員查核。
- 2.集團財務報表中由被提及查核人員查核之百分比。

- 3.如組成個體與集團適用之財務報導架構不同：
- (1)組成個體適用之財務報導架構。
  - (2)集團查核人員依第三十九條對評估財務報導架構轉換調整之適當性承擔責任。(相關條文：第二四三條)
- 4.被提及查核人員於查核報告中如未敘明組成個體財務報表之查核係依照我國適用之法令及審計準則執行，且集團主辦會計師確定被提及查核人員已執行額外查核程序，以符合我國適用之法令及審計準則之攸關規定時：
- (1)被提及查核人員所採用之審計準則。
  - (2)被提及查核人員為符合我國適用之法令及審計準則之攸關規定，已執行之額外查核程序。

第五十八條 集團主辦會計師如決定於集團查核報告中提及被提及查核人員之查核，則應通知被提及查核人員。

集團主辦會計師如擬於集團查核報告中指明被提及查核人員之姓名或所隸屬事務所，則應取得其同意，且該被提及查核人員之查核報告須與集團查核報告一併列報。

第五十九條 被提及查核人員如對組成個體財務報表出具修正正式意見之查核報告，或於查核報告中納入強調事項段、其他事項段或繼續經營有關之重大不確定性段，集團查核人員應評估此事項對集團查核報告之可能影響。於適當時，集團主辦會計師應出

具修正式意見之集團查核報告，或於集團查核報告中納入強調事項段、其他事項段或繼續經營有關之重大不確定性段。(相關條文：第二四九條)

## **與被提及查核人員之溝通** (相關條文：第二五〇條至第二五二條)

第六十條 集團查核人員應及時與被提及查核人員溝通下列事項：

- 1.依第四十九條，與集團查核案件攸關之職業道德規範（包括與獨立性有關之規範）。
- 2.集團管理階層辨認之關係人關係及交易，以及集團查核人員已知與被提及查核人員工作攸關之其他關係人。(相關條文：第二五二條)
- 3.要求被提及查核人員及時溝通下列事項：
  - (1)被提及查核人員將與集團查核人員配合之確認。
  - (2)集團管理階層或集團查核人員先前未能辨認之關係人之關係。
  - (3)若集團主辦會計師決定於集團查核報告中指  
明被提及查核人員之姓名或所隸屬事務所，  
依第五十八條第二項之規定，被提及查核人員  
同意在集團查核報告中被提及之確認。

第六十一條 集團查核人員應要求被提及查核人員針對與集團查核人員查核結論攸關之事項進行溝通。該等溝通應包括被提及查核人員：

- 1.對其出具報告之組成個體財務資訊之確認。
- 2.是否已遵循適用於集團查核案件之攸關職業道德規範（包括與獨立性有關之規範）。

3. 出具之查核報告。

## 評估與被提及查核人員所作之溝通

第六十二條 集團查核人員應評估與被提及查核人員所作之溝通（參見第六十條第三款及第六十一條）。集團查核人員應與被提及查核人員、組成個體管理階層或集團管理階層討論該評估所產生之事項，或依第五十六條第二款所辨認之重大事項。

第六十三條 集團查核人員應查明被提及查核人員在所作之溝通中所確認之財務資訊（參見第六十一條第一款）是否與已併入集團財務報表者相同。

## 使用採權益法之組成個體經查核之財務報表作為查核證據之考量

第六十四條 集團可能對其具非控制權益之個體採權益法（以下簡稱採權益法之組成個體），且該採權益法之組成個體經查核之財務報表係可取得。如集團查核人員擬使用經查核財務報表作為採權益法之組成個體財務結果之查核證據，集團查核人員應：（相關條文：第二五三條至第二五六條）

1. 取得並閱讀採權益法之組成個體經查核之財務報表，包括隨附之查核報告，並判斷該經查核之財務報表是否可作為查核證據。
2. 如集團與採權益法之組成個體之財務報導期間之差異對集團財務報表具有或可能具有重大影響，評估集團管理階層是否已適當考量財務報

表缺乏可比性，並確認其對集團查核報告之影響。

- 3.如集團財務報表中採權益法之組成個體之帳面金額與對該組成個體之財務報表中淨資產之份額具重大差異，應就此重大差異取得足夠及適切之查核證據，並確認此等差異符合適用之財務報導架構。

## 期後事項

第六十五條 於適用審計準則 560 號「期後事項」時，集團查核人員應執行適當程序（包括於適當時要求組成個體查核人員或被提及查核人員执行程序），俾對財務報導期間結束日後至查核報告日間所發生須於集團財務報表中調整或揭露之事項是否均已辨認，取得足夠及適切之查核證據。（相關條文：第二五七條至第二五九條）

### 組成個體查核人員參與時之考量

第六十六條 集團查核人員應要求組成個體查核人員於獲悉可能須於集團財務報表中調整或揭露之期後事項時，通知集團查核人員。（相關條文：第二五七條）

## 評估所取得查核證據之足夠性及適切性

第六十七條 於適用審計準則 330 號時，集團查核人員應評估是否已自所執行之查核程序取得足夠及適切之查核證據（包括藉由組成個體查核人員所執行之工

作，或透過於集團查核報告中提及被提及查核人員之查核），並據以表示集團查核意見。（相關條文：第二六〇條至第二六四條）

第六十八條 集團主辦會計師應評估未更正之不實表達（無論係由集團查核人員所辨認或由組成個體查核人員所溝通者）及無法取得足夠及適切查核證據之情況，對集團查核意見之影響。（相關條文：第二六五條）

## 查核報告

**組成個體查核人員參與時之考量**（相關條文：第二六六條至第二六七條）

第六十九條 當組成個體查核人員參與集團查核時，集團查核報告不得提及組成個體查核人員。

## 與集團管理階層及集團治理單位之溝通

### 與集團管理階層之溝通

第七十條 集團查核人員應與集團管理階層溝通所規劃之查核範圍及時間，包括對集團之組成個體擬執行工作之概要。（相關條文：第二六八條）

第七十一條 集團查核人員如已辨認出舞弊，或組成個體查核人員或被提及查核人員已告知舞弊之存在（參見第四十五條第八款），或有資訊顯示可能存有舞弊，則集團查核人員應就前述舞弊及時與集團適

當層級之管理階層溝通，俾使對舞弊之預防及偵出負主要責任之人員得以被告知前述舞弊。(相關條文：第二六九條)

第七十二條 組成個體查核人員或被提及查核人員可能因法令、規章或其他理由，而須受委任對集團之企業或營運單位之財務報表表示查核意見。於此情況下，集團查核人員就已獲悉對企業或營運單位之財務報表可能重大之事項（但該企業或營運單位之管理階層可能未察覺），應要求集團管理階層告知該企業或營運單位之管理階層。集團管理階層如拒絕向企業或營運單位之管理階層溝通該等事項，則集團查核人員應與集團治理單位討論之。若該等事項持續未解決，則集團查核人員應於考量法律及專業保密規範後，決定是否建議組成個體查核人員或被提及查核人員於該等事項獲得解決前，不對該企業或營運單位之財務報表出具查核報告及是否終止委任。(相關條文：第二七〇條至第二七一條)

## 與集團治理單位之溝通

第七十三條 集團查核人員除應遵循審計準則 260 號「與受查者治理單位之溝通」及其他審計準則之相關規定外，應額外與集團治理單位溝通下列事項：(相關條文：第二七二條)

- 1.對集團內組成個體擬執行工作之概要（包括於集團查核報告中提及被提及查核人員查核之決定基礎），以及集團查核人員計劃參與組成個體

查核人員擬執行工作之性質。(相關條文：第二七三條)

- 2.集團查核人員複核組成個體查核人員之工作後，對其工作品質產生疑慮之情況，以及集團查核人員如何處理該疑慮。
- 3.集團查核範圍所受之限制，例如關於人員或資訊之接觸受到限制之重大事項。
- 4.涉及集團管理階層、組成個體管理階層或於集團內部控制制度中扮演重要角色員工之舞弊或疑似舞弊，以及其他導致集團財務報表重大不實表達之舞弊。

## 所辨認內部控制缺失之溝通

第七十四條 於適用審計準則 265 號「內部控制缺失之溝通」時，集團查核人員應決定就所辨認集團內部控制制度之缺失，是否須與集團治理單位或集團管理階層溝通。作此決定時，集團查核人員應考量組成個體查核人員依第四十五條第七款之規定向集團查核人員溝通所辨認之內部控制缺失。(相關條文：第二七四條)

## 書面紀錄

第七十五條 依審計準則 230 號之規定，集團查核案件之查核書面紀錄應使有經驗之查核人員縱未參與該查核案件，亦能瞭解對集團查核發生之重大事項所執行查核程序之性質、時間及範圍、所取得之證據，以及所達成之結論。於適用審計準則 230 號時，集

團查核人員之查核書面紀錄應包括下列事項：(相關條文：第二七五條至第二七七條及第二八七條至第二九〇條)

1. 決定接受委任或續任前所考量，或承接或續任後所發生與對接觸集團內之人員或資訊之限制有關之重大事項，以及如何處理此等事項。
2. 集團查核人員就規劃及執行集團查核之目的而決定組成個體之基礎。(相關條文：第二七八條)
3. 決定組成個體執行重大性，以及組成個體查核人員向集團查核人員溝通之組成個體財務資訊中不實表達門檻之基礎。
4. 集團查核人員確認組成個體查核人員具備適當之專業能力及適任能力(包括有足夠時間)以執行被指派對組成個體之查核程序之基礎。(相關條文：第二七九條)
5. 依第三十條第三款之規定對集團內部控制制度所取得瞭解之關鍵要素。
6. 集團查核人員對組成個體查核人員之指導、監督及複核其工作之性質、時間及範圍。如適用時，亦包括集團查核人員依第四十七條之規定對組成個體查核人員額外之查核書面紀錄之複核。(相關條文：第二八〇條至第二八六條)
7. 與組成個體查核人員溝通之事項，包括：
  - (1) 依第三十二條之規定所溝通與舞弊、關係人或繼續經營有關之事項(如有時)。
  - (2) 依第四十五條之規定與集團查核人員查核結論攸關之事項，包括集團查核人員如何處理

與組成個體查核人員、組成個體管理階層或集團管理階層討論之重大事項。

- 8.於集團查核報告中提及被提及查核人員查核之組成個體，包括該等組成個體之下列事項：
  - (1)該組成個體之財務報表及被提及查核人員之查核報告。
  - (2)當被提及查核人員對組成個體財務報表之查核報告未指明其遵循我國適用之法令及審計準則時，集團主辦會計師確定被提及查核人員之查核係符合我國適用之法令及審計準則之攸關規定之基礎。
  - (3)集團查核人員確認被提及查核人員具備適當之專業能力及適任能力之基礎。
  - (4)依第六十條第三款及第六十一條與被提及查核人員溝通之相關事項，包括集團查核人員如何處理與被提及查核人員、組成個體管理階層或集團管理階層討論之重大事項。
- 9.集團查核人員使用經查核財務報表作為足夠及適切之查核證據之採權益法之組成個體。
- 10.就組成個體查核人員或被提及查核人員有關對集團財務報表可能具重大影響事項之發現或結論，集團查核人員之評估與回應。

## 伍、解釋及應用

**本審計準則之範圍**（相關條文：第一條及第二條）

- 第七十六條 本審計準則亦涉及集團主辦會計師或集團查核人員於適用審計準則220號之基本準則及指引時之特別考量，包括對組成個體查核人員之指導、監督及對其工作之複核。
- 第七十七條 品質管理準則1號「會計師事務所之品質管理」規定須執行案件品質複核之案件。品質管理準則2號「案件品質複核」係規範案件品質複核人員之指派與資格，以及案件品質複核人員對案件品質複核之執行與書面紀錄之責任，包含集團查核。
- 第七十八條 集團之企業或營運單位亦可能編製涵蓋其所擁有之企業或營運單位財務資訊之次集團財務報表（即該企業或營運單位及其所擁有之企業或營運單位係次集團）。本審計準則適用於因法令、規章或其他理由執行之此等次集團之集團財務報表查核。
- 第七十九條 單一法律個體可能係由二個以上營運單位組織而成（例如於多個地點營運之公司，如擁有多個分支機構之銀行）。當該等營運單位具有單獨之地點、管理階層或資訊系統（包括單獨之總帳系統）等特性，且於編製單一法律個體之財務報表時係將其財務資訊加以彙總，則此等財務報表符合集團財務報表之定義，因其係透過合併流程將二個以上企業或營運單位之財務資訊納入。
- 第八十條 於某些情況下，單一法律個體可能為依法令報導或為其他管理目的而設定其資訊系統，以擷取二個以上之產品或服務線之財務資訊。於此等情況下，該個體之財務報表非屬集團財務報表，因該

財務報表並未透過合併流程將二個以上企業或營運單位之財務資訊加以彙總。再者，就本審計準則之目的而言，為依法令報導或為其他管理目的所擷取之單獨資訊（例如於明細帳中擷取者）不會構成單獨之企業或營運單位之財務資訊。

### **集團與組成個體**（相關條文：第四條及第五條）

第八十一條 集團之資訊系統（包括其財務報導流程）未必與其組織架構一致。例如，集團可能依其法律架構而組織，但其資訊系統可能為管理或報導目的，而依功能、流程、產品或服務（或依產品或服務之群組）或地理區域設置。

第八十二條 集團查核人員基於對集團組織架構及資訊系統之瞭解，可能為規劃及執行查核程序之目的而決定將某些企業或營運單位之財務資訊一併考量。例如，一個集團可能有三個法律個體具有相似營運特性、於同一地理區域營運、由同一管理階層管理，且使用共同之內部控制制度（包括資訊系統）。於此等情況下，集團查核人員可能決定將此三個法律個體視為一個組成個體。

第八十三條 集團亦可能將適用於集團內二個以上企業或營運單位之作業或流程集中，例如透過共用之服務中心。當此等集中之作業與集團之財務報導流程攸關時，集團查核人員可能決定該共用之服務中心係一個組成個體。

第八十四條 可能與集團查核人員決定組成個體攸關之另一項考量因素，係管理階層如何依適用之財務報導架

構之揭露規定決定營運部門。

### **組成個體查核人員之參與**（相關條文：第七條及第八條）

第八十五條 組成個體查核人員可能因法令、規章或其他理由而對組成個體財務報表執行查核工作，特別是組成個體為一法律個體時。當組成個體查核人員執行或已完成對組成個體財務報表之查核時，如集團查核人員認為採用組成個體查核人員所執行之查核工作就集團查核之目的而言係屬適當，其可能會採用此等工作。此外，組成個體查核人員可能為符合集團查核人員之需要，而調整於組成個體財務報表查核中所執行之工作。於前述任何情況下，本審計準則之基本準則（包括與對組成個體查核人員之指導、監督及對其工作之複核有關者）皆適用。

第八十六條 依審計準則220號之規定，主辦會計師應確認指導、監督及複核之方式係反映查核案件之性質及情況。第一五四條例舉集團主辦會計師對指導、監督組成個體查核人員及對其工作複核承擔責任之可能不同方式，此在集團查核人員規劃採用已完成之組成個體財務報表查核工作之情況下可能有所助益。

第八十七條 偵查風險與查核人員為降低查核風險至可接受水準所決定執行政序之性質、時間及範圍有關。偵查風險不僅取決於查核程序之有效性，亦取決於查核人員對該程序之適用。因此，偵查風險受適當規劃、適當案件資源之分派、專業懷疑之運用

及對所執行查核工作之監督及複核等事項影響。

第八十八條 偵查風險之觀念較第十四條第一款及第九十五條所述彙總風險之觀念更為廣泛。於集團查核中，因可能對集團內組成個體之財務資訊個別執行查核程序，而使未更正及未偵出之不實表達彙總數超過集團財務報表整體重大性之可能性提高。因此，組成個體執行重大性係集團查核人員所設定，以使彙總風險降低至一適當水準。

### **專業懷疑**（相關條文：第十條）

第八十九條 審計準則220號提供於案件層級阻礙運用專業懷疑之例示，包括於設計及執行查核程序或評估查核證據時，無意之查核人員偏頗可能阻礙查核團隊運用專業懷疑。審計準則220號亦提供查核團隊為減少於案件層級對運用專業懷疑之阻礙，可採取之措施。

第九十條 審計準則315號、審計準則540號及其他審計準則均對運用專業懷疑有所規定，並例舉書面紀錄如何作為運用專業懷疑之證據。

第九十一條 查核團隊之所有成員皆須於集團查核過程中運用專業懷疑。集團查核人員對查核團隊成員（包括組成個體查核人員）之指導、監督及對其工作之複核，可能使集團查核人員獲悉查核團隊是否適當運用專業懷疑。

第九十二條 於集團查核中運用專業懷疑可能受下列事項影響：

1. 位於不同地點之組成個體查核人員可能受不同

文化影響，進而影響該等查核人員偏頗之性質。

2. 某些集團之複雜組織架構可能使易發生重大不實表達風險之可能性增加。此外，依審計準則240號之規定，過度複雜之組織架構可能為一舞弊風險因子，因此可能需要額外時間或專門知識以瞭解特定企業或營運單位之實質目的與活動。
3. 集團內交易（例如涉及集團內多個企業及營運單位或多個關係人之交易）、現金流量或移轉訂價協議之性質及範圍可能會產生額外之複雜性。於某些情況下，此等事項亦可能產生舞弊風險因子。
4. 當集團查核受集團管理階層加諸緊迫之報告期限時，可能會對查核團隊成員在完成被指派之工作時造成壓力。於此等情況下，查核團隊可能須耗費額外時間適當質疑管理階層聲明、作出適當判斷或適當複核已執行之查核工作。

第九十三條 集團查核人員運用專業懷疑，包括對組成個體查核人員、組成個體管理階層及集團管理階層所提供對集團財務報表可能係屬重大之不一致資訊保持警覺。

## 集團主辦會計師及集團查核人員之責任（相關條文：

第十二條）

第九十四條 組成個體查核人員可能為集團查核目的而對組成

個體之財務資訊執行工作，此外，被提及查核人員之查核可能於集團查核報告中被提及。因此，組成個體查核人員及被提及查核人員係對其整體發現或結論負責。然而，無論於集團查核報告中是否提及被提及查核人員之查核，集團主辦會計師應負責形成集團查核意見。

## 定義

### **彙總風險**（相關條文：第十四條第1款）

第九十五條 彙總風險存在於所有財務報表查核中，對於集團查核案件，瞭解及因應彙總風險特別重要，因查核團隊成員更有可能針對分散於組成個體間之交易類別、科目餘額或揭露事項執行查核程序。一般而言，對愈多組成個體個別執行查核程序（無論係由組成個體查核人員或查核團隊之其他成員執行）時，彙總風險也隨之增加。

### **組成個體**（相關條文：第十四條第2款）

第九十六條 集團查核人員運用專業判斷決定對哪些組成個體執行查核工作。依第八十二條之說明，為規劃及執行查核程序，可能將某些企業或營運單位之財務資訊一併考量。惟集團查核人員對辨認並評估集團財務報表之重大不實表達風險之責任，涵蓋集團財務報表中之所有企業及營運單位之財務資訊。

### **組成個體查核人員**（相關條文：第十四條第3款）

第九十七條 本審計準則中所提及之「查核團隊」包括集團查核人員及組成個體查核人員。組成個體查核人員可能來自聯盟事務所、非聯盟事務所或集團查核人員所隸屬之事務所（例如，集團查核人員所隸屬事務所之其他分所）。

第九十八條 於某些情況下，集團查核人員可能對交易類別、科目餘額或揭露事項執行集中測試，或執行與組成個體有關之查核程序。於此等情況下，集團查核人員並非組成個體查核人員。

第九十九條 依第二十四條之規定，集團查核人員應要求組成個體查核人員確認將與集團查核人員配合，包括組成個體查核人員是否將會執行集團查核人員要求之工作。第一三六條提供當組成個體查核人員無法提供前述確認時之指引。

### **組成個體管理階層**（相關條文：第十四條第4款）

第一〇〇條 組成個體管理階層係指集團內企業或營運單位中負責財務資訊或其他作業（例如，於共用之服務中心處理交易）之管理階層。當集團查核人員將某些企業或營運單位之財務資訊一併考量為一組成個體，或決定共用之服務中心係一組成個體時（參見第八十二條及第八十三條），組成個體管理階層係指對該組成個體受查核之財務資訊或交易處理負責之管理階層。於某些情況下，可能並無單獨之組成個體管理階層，而係由集團管理階層對組成個體之財務資訊或其他作業直接負責。

### **集團財務報表**（相關條文：第二條及第十四條第11款）

第一〇一條 集團財務報表編製及表達之規定可能明定於適用之財務報導架構中，因此，適用之財務報導架構可能會影響包含於集團財務報表中企業或營運單位財務資訊之決定。例如，某些架構規定當一個企業（母公司）透過多數所有權權益或其他方式控制一個以上之其他企業（例如，子公司）時應編製合併財務報表。於某些情況下，適用之財務報導架構另行規定或允許以聯合財務報表表達。可能以聯合財務報表表達之情況包括無母公司但處於共同控制下或受共同管理之企業。

第一〇二條 本審計準則中「合併流程」之意涵，與財務報導架構中所定義或描述之「合併」或「合併財務報表」不盡相同。「合併流程」泛指編製集團財務報表所使用之流程。

第一〇三條 合併流程之細節因集團架構及資訊系統（包括財務報導流程）而異。然而，合併流程可能涉及集團內交易及科目餘額沖銷之考量，以及包含於集團財務報表中之企業或營運單位不同報導期間（如適用時）之影響。

## 集團主辦會計師對於管理並達成集團查核品質之責任（相關條文：第十二條及第十六條）

第一〇四條 集團主辦會計師實務上不太可能或無法獨自遵循審計準則220號所有基本準則，特別當查核團隊包含位於多個地點之眾多組成個體查核人員時。於案件層級管理查核品質時，審計準則220號允許主

辦會計師指派查核團隊中之其他成員設計或執行程序、工作或措施，以協助主辦會計師。因此，集團主辦會計師可能會指派程序、工作或措施予查核團隊之成員，此等被指派人員亦可能會進一步指派程序、工作或措施給其他成員。於該等情況下，審計準則220號規定主辦會計師應持續對管理並達成查核案件品質承擔整體責任。

第一〇五條 事務所訂定之政策或程序（或是屬聯盟規範或聯盟服務者），可能藉由促進集團查核人員與組成個體查核人員間之溝通，以及協助集團查核人員對此等組成個體查核人員之指導、監督及複核其工作，以支持集團主辦會計師。

第一〇六條 審計準則220號說明，透過查核團隊成員於執行案件時展現被預期之行為，將可進一步塑造並強化展現對品質承諾之文化。於遵循第十六條第1款之基本準則時，集團主辦會計師可與查核團隊之其他成員（包括組成個體查核人員）直接溝通，並透過個人行為及行動（例如以身作則）強化此溝通。

## 承接與續任

**判斷是否可合理預期能取得足夠及適切之查核證據**（相關

條文：第十七條及第十八條）

第一〇七條 集團主辦會計師判斷是否可合理預期能取得足夠及適切之查核證據時，可能取得對下列事項之瞭

解：

- 1.集團架構，包括法律及組織架構。
- 2.對集團具重要性之活動，包括產業及與該等活動有關之法令、經濟與政治環境。
- 3.專業服務機構之採用。
- 4.共用之服務中心之採用。
- 5.合併流程。
- 6.集團查核人員：
  - (1)與集團治理單位及管理階層、組成個體治理單位及管理階層、組成個體資訊，以及採權益法之組成個體之接觸是否受限。
  - (2)是否能對組成個體之財務資訊執行必要之工作（如適用時）。
- 7.是否已分派或提供足夠且適當之資源。

第一〇八條 於首次受託集團查核案件之情況下，集團查核人員可透過下列來源取得對第一〇七條所述事項之瞭解：

- 1.集團管理階層所提供之資訊。
- 2.與集團管理階層之溝通。
- 3.與集團治理單位之溝通。
- 4.於適用時，與組成個體管理階層或前任會計師之溝通。

第一〇九條 於續任案件之情況下，能否取得足夠及適切之查核證據，可能受下列重大改變影響：

- 1.集團架構之改變（例如收購、處分、合資、重組或集團財務報導系統建構方式之改變）。
- 2.對集團具重要性之組成個體活動之改變。

- 3.集團治理單位、集團管理階層或預期執行查核程序之組成個體主要管理階層之組成之改變。
- 4.集團查核人員對集團或組成個體管理階層之正直及能力之認知改變。
- 5.適用之財務報導架構之改變。

第一一〇條 於集團查核中，若組成個體位於與集團查核人員不同之國家或地區，因文化、語言及法令之不同，取得足夠及適切之查核證據可能有額外複雜性。例如，法令可能限制組成個體查核人員將書面紀錄提供至其他國家或地區，或戰爭、社會動盪或疾病爆發可能會限制集團查核人員取得組成個體查核人員之攸關查核書面紀錄。第二八八條包含因應此等情況之可能方式。

第一一一條 除透過集團查核人員執行之工作外，集團主辦會計師亦可能透過採用組成個體查核人員之工作或於集團查核報告中提及被提及查核人員之查核，對一個以上組成個體之財務資訊取得足夠及適切之查核證據。

第一一二條 於集團查核中，如集團查核報告擬提及被提及查核人員之查核（包括無組成個體查核人員參與之集團查核）時，判斷是否可合理預期能取得足夠及適切之查核證據可能更為複雜。集團主辦會計師可能考量被提及查核人員擬執行工作之性質及範圍，包括下列事項：

- 1.關於集團財務報表之重大不實表達風險，由集團查核人員或組成個體查核人員對企業之財務報表執行查核程序之部分，與由被提及查核人

員查核之部分之差異。

2.被提及查核人員查核之組成個體對集團之重要性（考量量化及質性因素）。

判斷是否可合理預期能取得足夠及適切之查核證據較為複雜時，可能顯示此為須重大判斷之領域，集團主辦會計師須複核與該重大判斷有關之查核書面紀錄（包括所作之結論）。例如，當被提及查核人員所查核集團財務報表之部分，於量化或質性上係屬重大時，集團主辦會計師可能將是否可合理預期透過於集團查核報告中提及被提及查核人員之查核，而取得足夠及適切之查核證據之判斷，視為一重大判斷。

第一一三條 集團主辦會計師於接受集團查核委任後可能受到限制，而影響查核團隊取得足夠及適切查核證據之能力，此等限制可能包括：

- 1.對集團查核人員接觸組成個體之資訊、組成個體管理階層及治理單位，或組成個體查核人員（包括集團查核團隊要求提供之攸關查核書面紀錄）之限制。
- 2.對組成個體財務資訊擬執行工作之限制。

第一二二條及第一二三條說明此等限制對集團查核報告之可能影響。

### **查核案件條款之協議**（相關條文：第十九條）

第一一四條 依審計準則210號之規定，會計師應與管理階層（如適當時，亦包括治理單位）就查核案件條款

達成協議。案件條款應包括所辨認適用之財務報導架構。集團查核案件條款可能包括是否於集團查核報告中提及被提及查核人員之查核，或下列事項之安排：

- 1.於法令允許範圍內，集團查核人員與組成個體查核人員間之溝通應不受限制。
- 2.應向集團查核人員溝通有關組成個體查核人員與組成個體治理單位或管理階層間之重要溝通事項（包括內部控制顯著缺失之溝通）。
- 3.應向集團查核人員溝通有關主管機關與企業或營運單位間所溝通可能與集團查核攸關之財務報導事項。
- 4.允許集團查核人員自行或要求組成個體查核人員對組成個體執行工作。

### **對接觸資訊或人員之限制**（相關條文：第二十條及第二十一條）

第一一五條 對接觸資訊或人員之限制並不會免除對集團查核人員取得足夠及適切查核證據之要求。

第一一六條 接觸資訊或人員可能受諸多原因之限制，例如受組成個體管理階層、法令，或其他情況（例如戰爭、社會動盪或疾病爆發）之限制。第二八八條說明集團查核人員如何克服對接觸組成個體查核人員查核書面紀錄之限制。

第一一七條 於某些情況下，集團查核人員可能可以克服對接觸資訊或人員之限制，例如：

- 1.如接觸組成個體管理階層或組成個體治理單位受限制，集團查核人員可能要求集團管理階層

或集團治理單位協助解除該限制，或直接向集團管理階層或集團治理單位索取資訊。

2.如集團查核人員對採權益法之組成個體不於集團查核報告中提及該組成個體之查核人員之查核（參見第一三四條及第二四一條），亦不採用該組成個體經查核之財務報表，作為對該組成個體財務結果足夠及適切之查核證據（參見第六十四條、第一三四條及第二五三條至第二五五條），集團查核人員可能執行下列程序：

(1)集團查核人員可確認是否存有集團接觸該組成個體財務資訊之相關條款（例如，於合資協議之條款或其他投資協議之條款中），並要求集團管理階層行使此等權利。

(2)如集團有代表參與該組成個體之董事會或治理單位，集團查核人員可詢問該等代表是否能提供可取得之財務及其他資訊。

第一一八條 如集團查核人員對採權益法之組成個體不於集團查核報告中提及該組成個體之查核人員之查核（參見第一三四條及第二四一條），亦不採用該組成個體經查核之財務報表，作為對該組成個體財務結果足夠及適切之查核證據（參見第六十四條、第一三四條及第二五三條至第二五五條），且集團查核人員接觸該組成個體之資訊或人員受到限制，集團查核人員可能取得下列資訊以作為該組成個體財務資訊之查核證據，例如：

1.可自集團管理階層取得之財務資訊，因集團管理階層亦須取得該組成個體之財務資訊以編製

集團財務報表。

2. 公開資訊，如公開揭露文件或該組成個體權益工具之報價。

查核人員是否能取得足夠及適切之查核證據係屬專業判斷，特別是依所評估集團財務報表重大不實表達風險，以及可驗證或解釋已取得之查核證據之其他資訊來源。

第一一九條 如集團查核人員接觸採權益法之組成個體之資訊或人員受到限制，集團查核人員可能考量此等限制是否與集團管理階層聲明中採權益法之適當性有所牴觸。

第一二〇條 當集團查核人員因接觸資訊或人員之限制，而無法取得足夠及適切之查核證據時，集團查核人員可能：

1. 與集團查核人員之事務所溝通該等限制，以協助集團查核人員判斷於該情況下之適當作為。例如，集團查核人員之事務所可能與集團管理階層溝通該等限制，並鼓勵集團管理階層與主管機關溝通。當該等限制影響該地區內或同一事務所之多項查核（例如因主要經濟體內之戰爭、社會動盪或疾病爆發）時，此溝通可能有用。
2. 依法令規定與主管機關、主管上市（櫃）公司之機構或其他單位溝通該等限制。

第一二一條 對接觸之限制可能對集團查核具有其他影響。例如，受集團管理階層之限制時，集團查核人員可

能須重新考量集團管理階層對集團查核人員詢問所作回應之可靠性，以及該等限制是否使集團管理階層之誠信受質疑。

**接觸資訊或人員之限制對集團查核報告之影響**（相關條文：第二十條及第二十一條）

第一二二條 審計準則 705 號「修正式意見之查核報告」包含如何處理集團查核人員無法取得足夠及適切查核證據情況之規定及指引。集團查核人員對採權益法之組成個體無法取得足夠及適切查核證據而出具保留意見之集團查核報告，例如如附錄四。

**法令禁止集團主辦會計師拒絕或終止委任**（相關條文：第二十條及第二十一條）

第一二三條 如法令禁止集團主辦會計師拒絕或終止委任，集團查核團隊於執行集團查核時仍應適用本審計準則，並於出具集團查核報告時考量審計準則 705 號無法取得足夠及適切查核證據之影響。

## **整體集團查核策略及集團查核計畫**

**規劃及執行集團查核係屬持續及反覆修正之性質**（相關條文：第二十二條）

第一二四條 如審計準則 300 號所述，查核規劃係屬持續及適時修正之過程，通常於前期查核完成後開始，並持續至當期查核案件完成為止。例如，集團查核人員可能根據未預期之事項、情況之改變，或自風

險評估或進一步查核程序所獲得之查核證據，修正風險之評估，並據以修改整體集團查核策略、集團查核計畫，以及進一步查核程序之性質、時間及範圍。集團查核人員亦可能會修改須執行查核工作之組成個體，以及組成個體查核人員參與之性質、時間及範圍。審計準則 300 號規定查核人員應於查核過程中，適時更新及修改整體查核策略及查核計畫。

## **訂定整體集團查核策略及集團查核計畫**（相關條文：第二十二條）

第一二五條 於首次受託集團查核案件之情況下，集團查核人員可能以自集團管理階層、集團治理單位，及與組成個體管理階層或前任會計師溝通（如適用時）中取得之資訊為基礎，對集團及其環境、適用之財務報導架構及內部控制制度有初步瞭解。於續任集團查核案件之情況下，集團查核人員可能透過前期查核工作取得初步瞭解。此初步瞭解可能有助於集團查核人員對可能為主要之交易類別、科目餘額及揭露事項建立初步預期。

第一二六條 集團查核人員亦可利用於案件之承接與續任過程中取得之資訊，訂定整體集團查核策略及集團查核計畫（例如與執行集團查核所需之資源有關者）。

第一二七條 訂定整體集團查核策略及集團查核計畫，以及對集團財務報表層級可能係屬主要之交易類別、科

目餘額及揭露事項建立初步預期之過程，可能有助於集團查核人員初步決定下列事項：

- 1.採集中化方式或於各組成個體，或採前述兩者之組合執行查核工作。
- 2.對各組成個體之財務資訊擬執行查核工作之性質、時間及範圍（例如，設計及執行風險評估程序或進一步查核程序，或前述兩者之組合）。
- 3.集團查核報告中將提及被提及查核人員之查核之組成個體。

### **對哪些組成個體執行查核工作**（相關條文：第二十二條第1款）

第一二八條 決定對哪些組成個體執行查核工作係屬專業判斷。下列事項可能影響集團查核人員之決定，例如：

- 1.某組成個體之事件或情況，其性質可能導致集團財務報表個別項目聲明之重大不實表達風險，例如：
  - (1)新成立或新收購之企業或營運單位。
  - (2)發生重大改變之企業或營運單位。
  - (3)重大關係人交易。
  - (4)非正常營運之重大交易。
  - (5)依審計準則315號之規定執行集團層級之分析性程序所辨認之異常變動。
- 2.集團財務報表之主要交易類別、科目餘額或揭露事項分散於各組成個體，同時考量所在據點或營運單位之資產、負債及交易相對於集團財務報表之規模與性質。

3. 是否預期能自對已辨認組成個體財務資訊所規劃之查核工作中，取得集團財務報表中所有主要交易類別、科目餘額及揭露事項之足夠及適切查核證據。
4. 於前期查核所辨認組成個體不實表達或控制缺失之性質及範圍。
5. 集團之控制共同性之性質及程度，以及集團是否及如何集中化處理與財務報導攸關之作業。

## 資源（相關條文：第二十二條第2款）

第一二九條 集團查核人員決定執行集團查核所需之資源，以及組成個體查核人員參與之性質、時間及範圍係屬專業判斷。下列事項可能影響集團查核人員之決定，例如：

1. 對集團與集團內須執行查核工作之組成個體之瞭解，以及係採集中化方式或於各組成個體，或採前述兩者之組合執行查核工作。
2. 查核團隊之知識及經驗。例如，相較於集團查核人員，組成個體查核人員對組成個體所在地之產業、當地法令、商業實務、語言及文化，可能具有較豐富之經驗及較深入之瞭解。此外，於複雜議題上，可能需要查核人員專家之參與。
3. 對重大不實表達之潛在風險之初步預期。
4. 查核特定領域所配置資源之多寡或配置資源之地點。例如，組成個體分散於多個地點之程度可能影響對特定地點組成個體查核人員參與之

需求。

- 5.接觸之安排。例如，當集團查核人員對特定國家或地區內某一組成個體之接觸受限時，可能需要組成個體查核人員之參與。
- 6.組成個體活動之性質，包括營運之複雜性或專門化。
- 7.集團之內部控制制度，包括現有之資訊系統及其集中化之程度。例如，當內部控制制度採分散化方式時，較可能需要組成個體查核人員之參與。
- 8.以往對組成個體查核人員之經驗。

第一三〇條 組成個體查核人員可能參與查核之不同階段，例如，組成個體查核人員可能設計或執行：

- 1.風險評估程序。
- 2.因應所評估重大不實表達風險之程序。

第一三一條 組成個體查核人員參與之性質、時間及範圍，取決於集團查核案件之事實與情況。一般而言，組成個體查核人員會參與查核之所有階段，但集團查核人員亦可決定組成個體查核人員僅於特定階段參與。當集團查核人員不擬使組成個體查核人員參與風險評估程序時，集團查核人員仍可與組成個體查核人員討論是否有任何影響集團財務報表重大不實表達風險之業務或內部控制制度之重大變動。

第一三二條 審計準則 300 號規定主辦會計師及查核團隊之其他主要成員應參與查核規劃。當組成個體查核人員參與時，組成個體查核人員中之一人或多人可能

成為查核團隊之主要成員，並參與集團查核之規劃。組成個體查核人員依其經驗及專業知識參與查核規劃，以提升規劃之效率及效果。集團主辦會計師運用專業判斷以決定參與查核規劃之組成個體查核人員，此可能受組成個體查核人員被預期參與設計及執行風險評估或進一步查核程序之性質、時間及範圍所影響。

第一三三條 如品質管理準則 1 號所述，於某些情況下，當案件公費之報價就案件之性質及情況而言可能不足夠時，事務所依專業準則或適用之法令規範執行案件之能力可能因而降低。公費之水準，包括其於組成個體查核人員間之分配及其與所需資源相關之程度，可能係集團查核案件之特別考量。例如，於集團查核中，事務所對財務及營運優先順序之考量可能限制將對哪些組成個體執行查核工作之決定及所需資源（包括組成個體查核人員之參與）。於此情況下，該等限制並不能踰越集團主辦會計師對達成案件層級品質之責任，或集團查核人員取得足夠及適切之查核證據並據以表示集團查核意見之要求。

第一三四條 如集團對採權益法之組成個體可取得該組成個體經查核之財務報表，則集團查核人員可能決定使用該等財務報表，作為該組成個體財務結果之查核證據，例如：

1. 依第四十九條至第六十三條之規定，集團主辦會計師可能決定於集團查核報告提及該組成個體之查核人員之查核。

2.依第二五三條至第二五五條之規定，集團查核人員可能決定該組成個體經查核之財務報表，業已提供有關組成個體財務結果之足夠及適切查核證據。於此情況下，將適用第六十四條中有關使用該組成個體經查核之財務報表作為該組成個體財務結果之足夠及適切查核證據之規定。

如無法取得該組成個體經查核之財務報表，或依第二五三條至第二五五條之指引，集團查核人員決定該組成個體經查核財務報表無法提供對該組成個體財務結果足夠及適切之查核證據時，則應適用本審計準則中取得有關該組成個體財務結果之足夠及適切查核證據且不得於集團查核報告中提及該組成個體之查核人員之查核之相關規定（參見第二五六條）。

## **組成個體查核人員參與時之考量**

**充分且適當地參與組成個體查核人員之工作**（相關條文：第二十三條及第二十四條）

第一三五條 評估集團查核人員是否能充分且適當地參與組成個體查核人員之工作時，集團查核人員可能對組成個體查核人員與集團查核人員之溝通是否受任何限制（包括與集團查核人員分享查核書面紀錄之限制）取得瞭解。集團查核人員亦可能須瞭解位於不同國家或地區組成個體之查核證據是否可能採用不同語言，且可能須經翻譯以供集團查核人員使用。

第一三六條 如組成個體查核人員無法與集團查核人員配合，集團查核人員可能：

- 1.要求組成個體查核人員提供其所持之理由。
- 2.採取適當措施以解決此問題，包括調整須執行工作之性質。此外，依第二十七條之規定，集團查核人員可能須在無組成個體查核人員參與之情況下，就組成個體擬執行之工作取得足夠且適切之查核證據。

**攸關職業道德規範（包括與獨立性有關之規範）**（相關條文：第二十五條）

第一三七條 組成個體查核人員為集團查核案件之目的而對組成個體執行工作時，須遵循與集團查核案件攸關之職業道德規範（包括與獨立性有關之規範）。該等規範與組成個體查核人員於其國家或地區因法令、規章或其他理由而對集團之企業或營運單位之財務報表執行查核時所應遵循之攸關職業道德規範可能不同或有額外規定。

第一三八條 為使組成個體查核人員知悉攸關職業道德規範，針對與集團查核案件之攸關職業道德規範之條款，集團查核人員可能考量組成個體查核人員是否需要額外資訊或訓練。

**案件資源**（相關條文：第二十六條）

第一三九條 審計準則 220 號規定，主辦會計師應確認用以執行案件之資源是否足夠且適當，並及時分派或提供予查核團隊。當無法取得與組成個體查核人員執行工作有關之足夠或適當資源時，集團主辦會計師可能與組成個體查核人員、集團管理階層或集

團查核人員之事務所討論此事項，其後續可能要求組成個體查核人員或集團查核人員之事務所以取得足夠且適當之資源。

### **組成個體查核人員之專業能力及適任能力**

第一四〇條 審計準則 220 號對主辦會計師於確認查核團隊具備適當之專業能力及適任能力時可能考量之事項提供指引。於集團查核中，當查核團隊包含組成個體查核人員時，此決定特別重要。依審計準則 220 號之規定，對來自其他事務所之組成個體查核人員是否具備專業能力及適任能力以執行查核案件取得瞭解時，事務所之政策或程序可能要求事務所或主辦會計師採取不同於對事務所人員所採取之行動。

第一四一條 確認組成個體查核人員是否具備適當之專業能力及適任能力係屬專業判斷，並受集團查核案件之性質及情況所影響。此決定影響集團主辦會計師對組成個體查核人員之指導、監督及複核其工作之性質、時間及範圍。

第一四二條 集團主辦會計師於確認組成個體查核人員是否具備適當之專業能力及適任能力以執行被指派之查核程序時，可能考量下列事項：

1. 與組成個體查核人員之共事經驗或對組成個體查核人員之瞭解。
2. 組成個體查核人員之專門技術（例如特定產業知識或對須提交予主管機關之報表或附表之攸關財務報導規定之知識）。
3. 組成個體查核人員對集團查核所適用審計準則

之瞭解足以履行其責任。

4.集團查核人員與組成個體查核人員受共同之品質管理制度規範之程度，例如，集團查核人員與組成個體查核人員是否：

(1)使用共同之資源執行工作（例如，查核方法論或資訊科技應用系統）。

(2)使用共同之案件執行（例如，指導、監督及複核其工作或諮詢）政策及程序。

(3)受共同之監督作業規範。

(4)具其他共同處，包括共同領導或共同文化環境。

5.下列項目之一致性或相似性：

(1)法令規章或法律體系。

(2)語言及文化。

(3)教育訓練。

(4)專業監督、紀律及外部品質確信。

(5)專業組織及準則。

6.透過與組成個體之管理階層、治理單位及其他主要員工（如內部稽核人員）之互動所取得有關組成個體查核人員之資訊。

第一四三條 確認組成個體查核人員專業能力及適任能力之程序可能包括：

1.評估集團查核人員之事務所向集團查核人員溝通之資訊，包括：

(1)當集團查核人員向組成個體查核人員來自同一事務所時，事務所持續溝通有關監督及改正之情況。

- (2)來自聯盟有關該聯盟對各聯盟事務所執行監督作業結果之資訊。
  - (3)自組成個體查核人員所隸屬之專業機構、其主管機關或其他第三方取得之資訊。
- 2.與組成個體查核人員討論所評估之重大不實表達風險。
  - 3.要求組成個體查核人員以書面確認其對第二十五條所列事項之瞭解。書面確認之例示如附錄三。
  - 4.與集團主辦會計師所隸屬事務所中曾直接與組成個體查核人員共事之人員討論組成個體查核人員之專業能力及適任能力。
  - 5.取得已發布之外部檢查報告。

第一四四條 集團主辦會計師與組成個體查核人員所隸屬之事務所可能為同一聯盟事務所之成員，並可能須遵循共同聯盟規範或使用共同聯盟服務。當確認組成個體查核人員是否具備適當之專業能力及適任能力以支持集團查核案件時，集團主辦會計師可能仰賴聯盟規範，例如有關專業訓練或招募，或要求使用查核方法論及相關執行工具之規範。依品質管理準則 1 號之規定，事務所應對設計、付諸實行及執行品質管理制度負責，並可能需要對聯盟規範或聯盟服務作修改或補強，俾使該等規範或服務能被適當使用於該制度。

### 採用查核人員專家之工作

第一四五條 審計準則 220 號規定主辦會計師應確認查核團隊成員及非屬查核團隊成員之查核人員外部專家，整

體而言具備適當之專業能力及適任能力（包括有足夠時間）以執行案件。如組成個體查核人員採用查核人員專家之工作，集團主辦會計師可能需要自組成個體查核人員取得資訊，例如，集團查核人員可能與組成個體查核人員討論組成個體查核人員對查核人員專家專業能力及適任能力之評估。

### **自動化工具及技術**

第一四六條 當確認查核團隊是否具適當之專業能力及適任能力時，集團主辦會計師可能考量諸如組成個體查核人員使用自動化工具及技術之專門知識等事項。例如，如審計準則 220 號所述，當集團查核人員要求組成個體查核人員使用特定自動化工具及技術以執行查核程序時，集團查核人員可能與該等人員溝通此等自動化工具及技術之使用須遵循集團查核人員之指示。

### **集團查核人員對組成個體查核人員所取得瞭解之應用**（相關條文：第二十七條）

第一四七條 審計準則 220 號規定，主辦會計師應對查核團隊之其他成員已知悉適用之攸關職業道德規範（依查核案件之性質及情況）及事務所之相關政策或程序承擔責任。此包括事務所處理可能導致違反攸關職業道德規範（包括與獨立性有關之規範）情況之政策或程序，以及當查核團隊成員獲悉違反情事之責任。事務所之政策或程序亦可能處理組成個體查核人員違反獨立性規範之情事，以及於

此等情況下集團查核人員依攸關職業道德規範可能採取之措施。此外，攸關職業道德規範或法令亦可能明定，在已辨認出違反獨立性規範之情況下，應向治理單位溝通之資訊。

第一四八條 如有組成個體查核人員違反適用於集團查核案件之攸關職業道德規範（包括與獨立性有關之規範）之情事，且該違反情事未依攸關職業道德規範適當處理，集團查核人員不得採用該組成個體查核人員之工作。

第一四九條 重大疑慮係指依集團查核人員之專業判斷無法克服之疑慮。集團主辦會計師對組成個體查核人員專業能力存有非屬重大之疑慮（例如組成個體查核人員缺乏產業專門知識），或組成個體查核人員所處之規範環境未能積極監督查核人員時，集團查核人員可藉由加強參與組成個體查核人員之工作，或藉由直接對組成個體查核人員已查核之財務資訊執行進一步查核程序予以克服。

### **案件之執行**（相關條文：第二十八條）

第一五〇條 審計準則 220 號規定，主辦會計師應確認指導、監督及複核之性質、時間及範圍，係依據事務所之政策或程序、專業準則及適用之法令規範規劃並執行，且反映查核案件之性質與情況，以及分派或提供予查核團隊之資源。對於集團查核而言，指導、監督及複核之方法通常包括因應集團查核人員所隸屬事務所之政策或程序及集團查核案件特定因應對策之組合。

第一五一條 對集團查核而言，特別是當查核團隊包含眾多可能位於多個地點之組成個體查核人員時，集團主辦會計師得將程序、任務或行動之設計或執行指派予查核團隊之其他成員，以協助集團主辦會計師履行對組成個體查核人員之指導、監督及複核其工作之性質、時間及範圍之責任（參見第十二條）。

第一五二條 如組成個體查核人員並非來自集團查核人員所隸屬之事務所，事務所對查核團隊之該等成員指導、監督及複核其工作之性質、時間及範圍之政策或程序可能不同，或須採取不同行動。事務所之政策或程序可能特別規定，事務所或集團主辦會計師對其採取與適用於事務所內或聯盟事務所之查核團隊成員不同之行動（例如有關與組成個體查核人員溝通之形式、內容及時間之行動，包括使用集團查核人員對組成個體查核人員之不同指示）。審計準則 220 號提供於此情況下集團查核人員所隸屬事務所可能須採取之行動之釋例。

第一五三條 對組成個體查核人員指導、監督及複核其工作之性質、時間及範圍可能根據案件之性質及情況調整，例如：

1. 所評估之重大不實表達風險。例如，若集團查核人員已辨認某組成個體存有顯著風險，加強對該組成個體查核人員指導及監督之程度，以及對其查核書面紀錄執行更詳細之複核可能係屬適當。
2. 組成個體查核人員執行查核工作之專業能力及

適任能力。例如，若集團查核人員與組成個體查核人員以往無合作之經驗，集團查核人員可能會溝通更詳細之指示，增加與組成個體查核人員討論（或其他互動）之頻率，或指派更具經驗之人員監督組成個體查核人員之工作。

3. 查核團隊成員所處地點，包括分散之程度及使用服務提供中心之情況。
4. 對組成個體查核人員之查核書面紀錄之接觸。  
例如，當法令禁止組成個體查核人員之查核書面紀錄傳送至其所在之司法管轄區外時，集團查核人員可於組成個體查核人員所在之地點或使用科技遠端複核（如法令未禁止）查核書面紀錄（參見第二八七條及第二八八條）。

第一五四條 集團主辦會計師可能採取不同方式對組成個體查核人員之指導、監督及複核其工作承擔責任，例如：

1. 於集團查核過程中與組成個體查核人員溝通，包括本審計準則之基本準則所規定之溝通。
2. 與組成個體查核人員透過會議或通話，討論已辨認並評估之風險、議題、發現及結論。
3. 於法令允許之情況下，親自或遠端複核組成個體查核人員之查核書面紀錄。
4. 參加組成個體查核人員與組成個體管理階層間之查核後會議或其他重要會議。

第一五五條 於適用審計準則 220 號時，集團主辦會計師應於查核過程中之適當時點複核查核書面紀錄（亦即查

核工作底稿)，包括與下列事項相關之與集團查核攸關之查核書面紀錄：

1. 重大事項。
2. 重大判斷，包括與查核過程中所辨認之困難或具爭議性事項相關之重大判斷，以及就該等判斷所達成之結論。
3. 其他事項，該等事項依主辦會計師之專業判斷認為與其責任攸關。

集團主辦會計師通常係於集團查核過程中複核此等查核書面紀錄，包括複核組成個體查核人員之攸關查核書面紀錄（參見第二二九條）。

#### **與組成個體查核人員之溝通**（相關條文：第二十九條）

第一五六條 集團查核人員與組成個體查核人員間清楚且及時溝通其各自之責任，以及集團查核人員對組成個體查核人員清楚指示擬執行工作之性質、時間及範圍與預期其向集團查核人員溝通之事項，有助於建立有效雙向溝通之基礎。有效之雙向溝通亦有助於設定對組成個體查核人員之預期，並有助於集團查核人員指導、監督及複核其工作。該等溝通亦使集團主辦會計師有機會強調，組成個體查核人員為集團查核目的執行工作時須運用專業懷疑。

第一五七條 可能有助於有效雙向溝通之其他因素包括：

1. 對組成個體查核人員之清楚指示，特別是當組成個體查核人員來自其他事務所，且可能不熟悉集團查核人員所隸屬事務所之政策或程序

時。

- 2.組成個體查核人員可根據對組成個體之認知與瞭解，與集團查核人員討論其被要求執行之查核工作之共識。
- 3.對溝通過程中所產生之攸關議題與預期行動具有共識。
- 4.溝通之形式。例如，需要及時關注之事項透過會議討論（相較於透過電子郵件）可能更為適當。
- 5.集團查核人員及組成個體查核人員中，就特定事項負責管理溝通之人員具有共識。
- 6.組成個體查核人員對集團查核人員所溝通之事項採取行動並回報之流程。

第一五八條 集團查核人員與組成個體查核人員間之溝通取決於集團查核案件之事實與情況，包括組成個體查核人員參與之性質及範圍，以及集團查核人員及組成個體查核人員受共同品質管理制度或共同聯盟規範或聯盟服務影響之程度。

### **溝通之形式**

第一五九條 集團查核人員與組成個體查核人員間溝通之形式可能因多種因素而有所不同，例如組成個體查核人員被要求執行查核工作之性質及溝通功能整合至集團查核所使用查核工具之程度。

第一六〇條 溝通之形式亦可能受下列因素影響：

- 1.事項之重要性、複雜性或迫切性。
- 2.該事項是否已（或預期將）向集團管理階層及集團治理單位溝通。

第一六一條 集團查核人員與組成個體查核人員間未必以書面溝通。然而，當集團查核人員希望特別關注某些事項或強化對某些事項之共識時，集團查核人員與組成個體查核人員間之口頭溝通得以書面溝通補強（例如一系列有關擬執行工作之指示）。此外，集團查核人員可能與組成個體查核人員會面討論重大事項，或複核組成個體查核人員查核書面紀錄之攸關部分。

第一六二條 第四十五條規定，集團查核人員應要求組成個體查核人員針對與集團查核人員查核結論攸關之事項進行溝通。如第二二七條所述，組成個體查核人員呈現查核結果之形式及內容，係受其被要求執行查核工作之性質及範圍所影響。

第一六三條 無論溝通之形式為何，均適用本審計準則及其他審計準則中有關書面紀錄之基本準則。

### **溝通之時點**

第一六四條 溝通之適當時點因案件之情況而異。攸關情況可能包括組成個體查核人員擬執行工作之性質、時間及範圍，以及組成個體查核人員預期採取之行動。例如，有關規劃事項之溝通通常會在查核案件初期進行；對首次受託之集團查核，該溝通可能會作為就案件條款達成協議之一部分。

### **未遵循法令**（相關條文：第二十五條及第二十九條）

第一六五條 於適用審計準則 250 號時，集團主辦會計師可能知悉集團中與未遵循或疑似未遵循法令事項有關之資訊。於此情況下，依攸關職業道德規範及法令，集團主辦會計師可能負有將此事項向組成個

體查核人員溝通之義務。對依法令、規章或其他理由（非就集團查核之目的）而須對企業或營運單位之財務報表執行查核工作之查核人員，集團主辦會計師亦可能溝通未遵循或疑似未遵循法令事項。

## 瞭解集團及其環境、適用之財務報導架構及集團之內部控制制度（相關條文：第三十條）

第一六六條 審計準則 315 號包含查核人員對受查者及其環境、適用之財務報導架構及內部控制制度取得瞭解之責任之基本準則及指引。本審計準則附錄一所提供與內部控制制度有關事項之釋例可能有助於對集團環境中之內部控制制度取得瞭解，並延伸說明如何將審計準則 315 號適用於集團財務報表之查核。

第一六七條 集團查核人員對集團及其環境、適用之財務報導架構及內部控制制度取得瞭解時，對被提及查核人員執行查核之組成個體與由組成個體查核人員執行查核程序之組成個體取得之瞭解，可能不同。

第一六八條 對集團及其環境、適用之財務報導架構及內部控制制度之瞭解可能自與下列人員之溝通中取得：

1. 集團管理階層、組成個體管理階層或受查者內其他適當人員，包括內部稽核職能（如有時）之人員，以及瞭解集團內部控制制度、會計政

策及實務與合併流程之人員。

2.組成個體查核人員或被提及查核人員。

3.因法令、規章或其他理由，對集團之企業或營運單位之財務報表執行查核工作之查核人員。

第一六九條 查核人員取得對集團之瞭解、辨認重大不實表達風險及評估固有風險與控制風險，可能依其偏好之查核技術或方法，而以不同方式執行或呈現。因此，當組成個體查核人員參與風險評估程序之設計及執行時，集團查核人員可能須與組成個體查核人員溝通集團查核人員偏好之方法或提供指示。

### **查核團隊討論**（相關條文：第三十條）

第一七〇條 於適用審計準則 315 號時，主辦會計師與查核團隊主要成員應討論受查者對適用之財務報導架構之應用，以及集團財務報表易發生重大不實表達之可能性。集團主辦會計師對查核團隊中參與討論之成員及擬討論主題之決定，係受對重大不實表達風險之初步預期，以及對組成個體查核人員是否參與之初步預期等事項影響。

第一七一條 前條之討論有助於下列事項之進行：

- 1.分享對組成個體及其環境之瞭解，包括哪些組成個體之活動係集中化處理。
- 2.交換有關組成個體或集團營業風險，以及固有風險因子如何影響交易類別、科目餘額及揭露事項易發生不實表達之可能性之資訊。
- 3.對集團財務報表易因舞弊或錯誤而導致重大不

實表達之方式及項目交換意見。審計準則240號規定，查核團隊之討論應著重於受查者財務報表易發生導因於舞弊之重大不實表達之可能方式及項目，包括舞弊可能如何發生。

- 4.辨認集團管理階層或組成個體管理階層是否存有偏頗或刻意操縱盈餘而導致財務報導舞弊之政策。
- 5.考量已知影響舞弊發生之內外部因素：
  - (1)可能造成集團管理階層、組成個體管理階層或員工舞弊之誘因或壓力。
  - (2)可能提供從事舞弊之機會。
  - (3)可能存在會使集團管理階層、組成個體管理階層或員工合理化其舞弊之文化或環境。
- 6.考量集團管理階層或組成個體管理階層可能逾越控制之風險。
- 7.討論已辨認之舞弊，或顯示存有舞弊之資訊。
- 8.辨認運用專業懷疑可能存有阻礙之與組成個體攸關之重大不實表達風險。
- 9.考量是否採用與集團一致之會計政策編製組成個體財務資訊；如未採用一致之會計政策，則應考量如何辨認及調整會計政策間之差異。
- 10.分享與組成個體財務資訊之重大不實表達風險有關之資訊，該等資訊可能更廣泛適用於部分或全部之其他組成個體。
- 11.分享可能顯示未遵循法令（例如賄賂或不當移轉訂價）之資訊。
- 12.討論集團管理階層、組成個體管理階層或查核

團隊所辨認使集團繼續經營之能力可能產生重大疑慮之事件或情況。

13. 討論集團管理階層或組成個體管理階層所辨認關係人之關係及交易，以及查核團隊已知之其他關係人。

## **集團及其環境**（相關條文：第三十條第1款）

第一七二條 對集團組織架構及其經營模式之瞭解可使集團查核人員瞭解下列事項：

1. 集團架構之複雜性。集團可能較單一個體複雜，係因集團可能有多個分布各地之子公司、部門及營運單位。此外，集團之法律架構可能與營運架構不同（例如為稅務目的）。複雜之組織架構可能使易發生重大不實表達之可能性增加。前述相關議題可能包括商譽、合資、投資或特殊目的個體之會計處理是否適當，以及是否已作適當揭露。
2. 集團營運之地理區域。若集團位於多個地理區域，可能使易發生重大不實表達之可能性增加。例如，不同地理區域可能涉及不同語言、文化及商業實務。
3. 集團資訊科技環境之架構及複雜性。複雜之資訊科技環境可能使易發生重大不實表達之可能性增加。例如，集團可能因最近之收購或合併而擁有多個未整合之資訊科技系統，致使集團有複雜之資訊科技環境。因此對該資訊科技環境安全之複雜性（包括應用系統、資料庫及資

訊科技環境其他層面之弱點)取得瞭解特別重要。集團亦可能對其資訊科技環境之各層面採用一個或多個外部服務機構。

4. 相關法令因素，包括法令環境。法令不同可能使易發生重大不實表達之可能性增加。集團可能於多個司法管轄區有須遵循高度複雜法令之業務，或集團中有受不同行業法令規範之企業或營運單位。
5. 所有權結構以及所有權人與他人或其他企業間之關係，包括關係人。在跨多個司法管轄區營運且所有權發生變動(如透過成立、收購、處分或合資)之集團中，瞭解所有權及關係可能更加複雜。此等因素可能使易發生重大不實表達之可能性增加。

第一七三條 取得對集團營運或活動類似程度之瞭解，可能有助於辨認組成個體間之類似重大不實表達風險，並設計適當之因應對策。

第一七四條 企業或營運單位之財務結果通常係由集團管理階層衡量及複核。查核人員可向集團管理階層查詢是否依據某些重要指標評估集團內企業及營運單位之財務績效並採取行動。對此等績效衡量指標之瞭解可能有助於辨認：

1. 易發生重大不實表達之可能性較高之領域(例如，因組成個體管理階層面對達成特定績效衡量指標之壓力)。
2. 集團財務報導流程之控制。

## 集團之內部控制制度

## 控制共同性之性質及程度（相關條文：第三十條第3款第一目）

第一七五條 集團管理階層可能設計企業或營運單位間以共同方式運作之控制（以下簡稱共同性控制）。例如，集團管理階層可能為存貨管理設計共同性控制，使用相同之資訊科技系統並導入集團中所有企業或營運單位。共同性控制可能存在於集團內部控制制度之每一組成要素，且可能於集團內之不同層級付諸實行（例如，整體集團合併層級或集團內之其他彙總層級）。共同性控制可分為直接控制或間接控制。直接控制係指足夠精確以因應個別項目聲明之重大不實表達風險之控制。間接控制係指能支持直接控制之控制。

第一七六條 對集團內部控制制度組成要素之瞭解包括集團內該等組成要素中控制之共同性。瞭解集團內控制之共同性時，下列考量因素可能為攸關：

- 1.控制是否採集中化方式設計，且須依設計（即不進行修改）於部分或所有組成個體付諸實行。
- 2.控制是否由執行該控制之所有組成個體中具類似責任及能力之人員執行與監督（如適用時）。
- 3.如某一控制使用來自資訊科技應用系統之資訊，則在各組成個體或地點產生該等資訊之資訊科技應用系統及資訊科技環境之其他層面是否相同。
- 4.如果該控制係自動化，則各組成個體中之資訊科技應用系統是否均以相同方式設定。

第一七七條 決定某一控制是否為共同性控制時，通常需要判斷。例如，集團管理階層可能要求所有企業及營運單位每月對特定資訊科技應用系統產生之帳齡進行評估。當企業或營運單位使用不同資訊科技應用系統產出帳齡報告，或資訊科技應用系統之導入存有差異時，可能須考量該控制是否可以被視為共同性控制，此係因對不同之資訊科技應用系統之控制設計可能存有差異。例如，資訊科技應用系統在各組成個體間是否以相同之方式設定，以及不同資訊科技應用系統間是否存在有效之資訊科技一般控制。

第一七八條 考量控制於集團內執行之層級（例如，整體集團合併層級或集團內之其他彙總層級），以及集中化與共同性之程度，對於瞭解資訊如何被處理與控制可能係屬重要。於某些情況下，控制可能採集中化方式執行（例如，僅由單一企業或營運單位執行），但對其他企業或營運單位有廣泛影響（例如，共用之服務中心為集團內之其他企業或營運單位處理交易）。共用之服務中心內之交易處理及相關控制，對其所處理各企業或營運單位之所有交易可能均以相同方式運作（例如，無論交易之來源為何，其處理、風險與控制可能相同）。於該等情況下，以此單一母體辨認控制、評估控制之設計並確認控制是否付諸實行，以及測試執行之有效性（如適用時），可能係屬適當。

**集中化活動**（相關條文：第三十條第3款第一目及第二目）

第一七九條 集團管理階層可能會將部分活動集中化，例如，可能對多個企業或營運單位以一致且集中化之方式，就一組共同交易或其他財務資訊，執行財務報導或會計功能（例如，當收入交易之啟動、授權、記錄、處理或報導係於共用之服務中心執行時）。

第一八〇條 對集中化活動如何融入整體集團架構及該等活動運作之性質取得瞭解，有助於辨認並評估重大不實表達風險，並適當因應該等風險。例如，共用之服務中心之控制，其運作可能獨立於其他控制，或可能仰賴產生財務資訊之企業或營運單位之控制（例如，銷售交易可能在企業或營運單位中啟動及授權，但可能於共用之服務中心進行處理）。

第一八一條 集團查核人員可能使組成個體查核人員參與對共同性控制或與集中化活動有關之控制之執行有效性測試。於該等情況下，集團查核人員與組成個體查核人員間之有效合作係屬重要，因透過測試共同性控制或與集中化活動有關之控制執行有效性所取得之查核證據，有助於決定擬執行證實程序之性質、時間及範圍。

**溝通支持集團財務報表編製之重大事項**（相關條文：第三十條第3款第四目）

第一八二條 集團之企業或營運單位可能因法令、規章或其他理由而使用與集團財務報表不同之財務報導架構。於此等情況下，瞭解集團管理階層處理會計政策一致性及不同財務報導期間結束日（如攸關

時)之差異之財務報導流程，可使集團查核人員能瞭解集團管理階層如何進行調整、調節與重分類，以及該等調整、調節與重分類係由集團管理階層集中進行或由企業或營運單位進行。

### **集團管理階層對企業或營運單位之指示**

第一八三條 於適用審計準則 315 號時，集團查核人員應瞭解集團管理階層如何溝通支持集團財務報表編製之重大事項。集團管理階層為達成財務資訊之一致性及可比較性，可能會給予企業或營運單位指示（例如，溝通財務報導政策），該指示包含有關財務報導流程之細節或集團內相同之政策。對集團管理階層之指示取得瞭解，可能影響對集團財務報表重大不實表達風險之辨認及評估。例如，不適當之指示可能使不實表達之可能性因交易記錄或處理錯誤，或未正確適用會計政策之風險而增加。

第一八四條 集團查核人員對集團管理階層給予企業或營運單位之指示或政策之瞭解可能包括：

- 1.編製報導資料之指示是否清楚且可行。
- 2.指示是否敘明：
  - (1)適用之財務報導架構之特性及採用之會計政策。
  - (2)組成個體須提供編製足以符合適用之財務報導架構規定之揭露（例如關係人關係及交易之揭露，以及部門資訊之揭露）所需之資訊。
  - (3)組成個體須提供合併調整所需之資訊，例如

集團內交易與未實現損益，以及其相關科目餘額。

#### (4) 報導時程。

### **組成個體查核人員參與時之考量**（相關條文：第三十一條及第三十二條）

第一八五條 在集團查核過程中，若第三十一條所述之事項與組成個體查核人員之工作攸關，集團查核人員可能向該等組成個體查核人員溝通該等事項。第二二五條例舉在組成個體查核人員工作過程中可能須及時溝通之其他事項。

第一八六條 於某些情況下，關係人之關係及交易之性質可能導致較高之重大不實表達風險。於集團查核中，與關係人之關係有關之集團財務報表重大不實表達風險（包括導因於舞弊者）可能較高之情況如下：

1. 集團架構複雜。
2. 集團之資訊系統未整合，因此對辨認及記錄關係人之關係及交易較不有效。
3. 企業及營運單位間存有大量或頻繁之關係人交易。

於前述情況下，運用專業懷疑以規劃及執行查核工作特別重要。

### **辨認並評估重大不實表達風險**（相關條文：第三十三條）

第一八七條 集團財務報表之重大不實表達風險之辨認及評估係動態且反覆修正之過程，且可能具有挑戰性，特別是當組成個體之活動係複雜或專業化，或有多個組成個體位於多個地點時。於適用審計準則 315 號時，查核人員基於對集團及其環境、適用之財務報導架構及內部控制制度之瞭解，對潛在重大不實表達風險建立初步預期，並對集團財務報表之主要交易類別、科目餘額及揭露事項建立初步辨認。

第一八八條 查核人員對潛在重大不實表達風險之初步預期，將對集團（包含其企業或營運單位）及其所營運環境及產業之瞭解納入考量。基於此初步預期，集團查核人員通常會使組成個體查核人員參與風險評估程序，因組成個體查核人員對企業或營運單位具有直接知識及經驗，有助於瞭解其活動與相關風險，以及與該等企業或營運單位有關之集團財務報表重大不實表達風險可能於何處產生。

第一八九條 對所辨認之個別項目聲明之重大不實表達風險，集團查核人員應對評估固有風險承擔責任。此評估涉及對不實表達發生之可能性及重大程度之評估，其須考量下列事項：

1. 固有風險因子如何影響攸關聲明易發生不實表達之可能性及其影響程度。
2. 集團整體財務報表之重大不實表達風險如何影響個別項目聲明重大不實表達風險之固有風險評估及其影響程度。

第一九〇條 集團查核人員基於已執行之風險評估程序，可能判斷所評估集團財務報表重大不實表達風險僅存在於某些組成個體之財務資訊中。例如，與索賠有關之重大不實表達風險可能僅存在於在特定司法管轄區內營運之企業或營運單位，或存在於有類似營運或活動之企業或營運單位。

第一九一條 可能顯示集團財務報表存有重大不實表達風險（不論導因於舞弊或錯誤）之事件及狀況，包括與合併流程層面有關者，例示如附錄二。

## 舞弊

第一九二條 於適用審計準則 240 號時，查核人員應辨認並評估導因於舞弊之財務報表重大不實表達風險，並設計及執行進一步之查核程序，該等查核程序之性質、時間及範圍，須足以因應所評估導因於舞弊之個別項目聲明重大不實表達風險。用以辨認集團財務報表導因於舞弊之重大不實表達風險之資訊，可能包括：

1. 集團管理階層對集團財務報表可能導因於舞弊之重大不實表達風險之評估。
2. 集團管理階層用以辨認與因應集團財務報表中舞弊風險之流程，包括集團管理階層已辨認之特定舞弊風險，以及舞弊風險較高之交易類別、科目餘額或揭露事項。
3. 是否有較易發生導因於舞弊之重大不實表達風險之特定組成個體。
4. 合併流程中是否存有任何舞弊風險因子或管理

階層偏頗之跡象。

5.集團治理單位如何監督：

(1)集團管理階層辨認與因應舞弊風險之流程。

(2)集團管理階層為降低舞弊風險所建立之控制。

6.集團查核人員查詢是否知悉任何已發生、疑似或傳聞且影響某一組成個體或集團之舞弊時，集團治理單位、集團管理階層及內部稽核職能之適當人員（如適當時，亦應包括組成個體之管理階層、組成個體之查核人員及其他人員）所作之回應。

### **組成個體查核人員參與時之考量**（相關條文：第三十四條）

第一九三條 當集團查核人員使組成個體查核人員參與風險評估程序之設計及執行時，集團查核人員仍對瞭解集團及其環境、適用之財務報導架構及內部控制制度承擔責任，俾對依第三十三條之規定辨認並評估集團財務報表之重大不實表達風險有足夠之基礎。

第一九四條 當自風險評估程序所取得之查核證據無法對重大不實表達風險之辨認及評估提供適當基礎時，審計準則315號規定，查核人員應執行額外風險評估程序，直至所取得之查核證據可提供該基礎。

## **重大性**

### **組成個體執行重大性**（相關條文：第三十五條第1款）

第一九五條 第三十五條第一款規定，當集團查核人員對分散

於各組成個體之財務資訊執行查核程序時，應決定組成個體執行重大性，每一組成個體之執行重大性可能不同。此外，個別組成個體執行重大性之金額無須依集團執行重大性作比例分配，因此各組成個體之執行重大性之彙總數，可能超過集團執行重大性。

第一九六條 集團查核人員如規劃於集團查核報告中提及被提及查核人員之查核，本審計準則並未規定應對該被提及查核人員所查核之組成個體決定執行重大性。

第一九七條 本審計準則並未規定須對執行查核程序之組成個體之每一交易類別、科目餘額或揭露事項決定執行重大性。惟於特定情況下，即使集團財務報表之一個或多個特定交易類別、科目餘額或揭露事項之不實表達金額低於集團財務報表整體重大性，查核人員仍可合理預期該等不實表達將影響集團財務報表使用者所作之經濟決策時，審計準則320號規定應為該等特定交易類別、科目餘額或揭露事項決定適用之重大性。於此等情況下，集團查核人員可能須考量對該等特定交易類別、科目餘額或揭露事項所設定之執行重大性是否應低於向組成個體查核人員溝通之金額方屬適當。

第一九八條 組成個體執行重大性之決定涉及專業判斷，而非僅為單純之公式化計算。集團查核人員於設定組成個體執行重大性時，可能將下列因素納入考量：

1.財務資訊於組成個體間分散之程度。組成個體

對集團之相對重要性可能影響分散之程度（例如，若單一組成個體占集團之重大部分，則分散之程度可能較低）。隨著分散之程度增加，設定較低之組成個體執行重大性以因應彙總風險，通常係屬適當。

2.對組成個體財務資訊不實表達之性質、頻率及重大程度之預期，例如：

(1)該組成個體財務資訊是否具特有之風險（例如，產業特殊會計事項、不尋常或複雜交易）。

(2)於組成個體前期查核中所辨認不實表達之性質及程度。

第一九九條 為因應彙總風險，第三十五條第一款規定組成個體執行重大性應低於集團執行重大性。如第一九八條所述，隨著組成個體間分散之程度增加，設定較低之組成個體執行重大性以因應彙總風險，通常係屬適當。惟於某些情況下，由於彙總風險較低，（例如當一組成個體財務資訊占集團財務報表之重大部分時）所設定之組成個體執行重大性金額可能接近集團執行重大性。集團查核人員對採權益法之組成個體決定執行重大性時，可能考量集團對該被投資者之持股比例及所享有該被投資者損益之份額。

第二〇〇條 於某些情況下，集團查核人員或組成個體查核人員可能對重大交易類別或重大科目餘額，以單一母體（而非分散於各組成個體）之方式執行進一

步查核程序。於此等情況下，通常會使用集團執行重大性以執行該等程序。

### **顯然微小之門檻**（相關條文：第三十五條第2款）

第二〇一條 所設定之組成個體查核人員向集團查核人員溝通不實表達之門檻，不應超過對集團財務報表所決定顯然微小之金額。依審計準則 450 號之規定，此顯然微小之門檻係指金額低於該門檻之不實表達無須加以累計，因集團查核人員預期該等不實表達之累計數顯然不會對集團財務報表有重大影響。

### **組成個體查核人員參與時之考量**

#### **溝通組成個體執行重大性**（相關條文：第三十六條）

第二〇二條 於某些情況下，基於組成個體查核人員對組成個體及其財務資訊中不實表達潛在來源之瞭解，集團查核人員使組成個體查核人員參與決定適當之組成個體執行重大性金額可能係屬適當。集團查核人員亦可能考量向組成個體查核人員溝通集團執行重大性，以支持在當時情況下就集團執行重大性而言，所決定之組成個體執行重大性是否適當。

第二〇三條 組成個體執行重大性之決定係基於（或部分基於）對組成個體財務資訊不實表達之性質、頻率及重大程度之預期。因此，組成個體查核人員與集團查核人員間持續溝通係屬重要，特別是當組成個體查核人員所辨認不實表達之個數及重大程度高於預期時。

## 因應所評估之重大不實表達風險（相關條文：第三十七

條）

### 執行進一步查核程序

#### 集中執行進一步查核程序

第二〇四條 若對一個或多個主要交易類別、科目餘額或揭露事項集中執行進一步查核程序取得之查核證據，可因應所評估之重大不實表達風險，則可集中設計並執行進一步查核程序。例如，集團係於共用之服務中心集中處理並維護整個集團收入交易之會計紀錄。查核人員決定是否集中執行進一步查核程序時，可能之攸關因素包括：

- 1.與財務報導攸關之活動集中化之程度。
- 2.控制共同性之性質及程度。
- 3.集團活動及業務線之相似性。

第二〇五條 集團查核人員可能決定將數個組成個體之財務資訊視為一母體，以執行進一步查核程序。例如，當交易因具相同之特性而具有同質性時，其相關重大不實表達風險係相同，且其控制係以一致之方式設計並執行。

第二〇六條 集團查核人員集中執行進一步查核程序時，組成個體查核人員仍可能參與。例如，當集團有多個共用之服務中心時，集團查核人員可能使組成個體查核人員參與對此等共用之服務中心執行進一步查核程序。

#### 於組成個體執行進一步查核程序

第二〇七條 於某些情況下，因應集團財務報表中與組成個體財務資訊有關之重大不實表達風險之程序，於組成個體執行可能更有效率。該等情況例舉如下：

1. 集團有不同收入來源。
2. 集團有多個業務線。
3. 集團於多個地點營運。
4. 集團有分散化之內部控制制度。

### **大量組成個體之個別財務資訊不重大但其彙總對集團財務報表係屬重大**

第二〇八條 一個集團可能包含大量組成個體，其個別財務資訊對集團財務報表而言不重大但彙總後則為重大。在集團財務報表之主要交易類別、科目餘額及揭露事項分散於大量組成個體之情況下，可能使集團查核人員於規劃及執行進一步查核程序時面臨額外挑戰。

第二〇九條 於某些情況下，對此等主要交易類別、科目餘額及揭露事項集中執行進一步查核程序，可能取得足夠及適切之查核證據（例如，若該等交易類別、科目餘額及揭露事項之同質性高、具共同性控制，且可取得適當資訊）。依審計準則 520 號之規定，進一步查核程序亦可能包括證實分析性程序。根據案件之情況，組成個體之財務資訊可能按適當層級彙總，俾於執行證實分析性程序時設定預期值，並決定帳載金額與預期值間之差異金額。於此等情況下使用自動化工具及技術可能有所助益。

第二一〇條 於其他情況下，可能須對所選擇之組成個體執行進一步查核程序，以因應集團財務報表之重大不實表達風險。決定應執行查核程序之組成個體，以及對該等組成個體擬執行進一步查核程序之性質、時間及範圍，係屬專業判斷事項。在此等情況下，對選擇擬執行測試之該等組成個體融入無法預期之因素，亦有助於因應集團財務報表導因於舞弊之重大不實表達風險（參見第二一七條）。

### 進一步查核程序之性質及範圍

第二一一條 集團查核人員為因應所評估之重大不實表達風險，可能決定對組成個體執行下列工作係屬適當（如適用時，亦包含組成個體查核人員之參與）：

1. 對組成個體整體財務資訊設計並執行進一步查核程序。
2. 對一個或多個交易類別、科目餘額或揭露事項設計並執行進一步查核程序。
3. 執行特定進一步查核程序。

第二一二條 雖然集團查核人員對執行進一步查核程序之性質、時間及範圍承擔責任，組成個體查核人員仍可能參與且經常參與集團查核之所有階段，包括設計並執行進一步查核程序。

第二一三條 集團查核人員可能決定取得一個或多個組成個體之被提及查核人員之查核報告，係屬適當之查核證據。於該情況下，集團查核人員於集團查核報告中提及被提及查核人員之查核時，應遵循本審

計準則中與提及被提及查核人員攸關之基本準則。

### **對組成個體整體財務資訊設計並執行進一步查核程序**

第二一四條 於下列情況下，集團查核人員可能決定對組成個體整體財務資訊設計並執行進一步查核程序係屬適當：

- 1.為因應所評估集團財務報表重大不實表達風險，須對組成個體之所有財務資訊或大部分財務資訊取得查核證據。
- 2.因存在於組成個體之事件或情況而使集團財務報表存有廣泛之重大不實表達風險，該事件或情況可能與集團查核人員評估集團管理階層對集團繼續經營能力所作之評估攸關。

### **對一個或多個交易類別、科目餘額或揭露事項設計並執行進一步查核程序**

第二一五條 集團查核人員為因應所評估集團財務報表重大不實表達風險，可能決定對組成個體財務資訊之一個或多個特定交易類別、科目餘額或揭露事項設計並執行進一步查核程序係屬適當。例如，某一組成個體營運較為單純，但持有集團之大部分土地及建築物，或有重大遞延所得稅餘額時。

### **執行特定進一步查核程序**

第二一六條 集團查核人員可能決定對組成個體財務資訊設計並執行特定進一步查核程序係屬適當。例如，當僅須就一項或多項攸關聲明取得查核證據時，集團查核人員可能集中測試該交易類別、科目餘額

或揭露事項，並可能要求組成個體查核人員於該組成個體執行特定進一步查核程序（例如，與組成個體司法管轄區內索賠或訴訟之評價，或與某一資產存在有關之特定進一步查核程序）。

## 無法預期之因素

第二一七條 對擬執行工作之類型、擬执行程序之企業或營運單位，以及集團查核人員參與工作之程度，融入受查者無法預期之因素，可增加辨認出組成個體財務資訊導因於舞弊之重大不實表達（其可能導致集團財務報表重大不實表達）之可能性。

## 控制執行之有效性

第二一八條 集團查核人員於決定在集團層級或組成個體執行證實程序之性質、時間及範圍時，可能信賴集團整體控制之執行有效性。審計準則 330 號規定查核人員應設計及執行控制測試，俾對該等控制執行之有效性取得足夠及適切之查核證據。組成個體查核人員亦可能參與設計及執行此等控制測試。

第二一九條 查核人員對欲信賴之控制偵出偏差時，審計準則 330 號規定查核人員應作特定之查詢，以瞭解該等情事及其潛在影響。若測試控制執行之有效性時偵出較預期為多之偏差，集團查核人員可能須修改集團查核計畫。集團查核計畫之可能修改包括：

1. 要求於特定組成個體執行額外證實程序。
2. 辨認其他已有效設計且付諸實行之攸關控制，並測試其執行有效性。

3.增加需要執行進一步查核程序之組成個體數量。

第二二〇條 當集中測試控制執行之有效性時（例如，對共用之服務中心之控制或對共同性控制之測試），集團查核人員可能須向組成個體查核人員溝通所執行查核工作之資訊。例如，當組成個體查核人員被要求對組成個體整體財務資訊設計及執行證實程序，或對一個或多個交易類別、科目餘額或揭露事項設計及執行證實程序時，組成個體查核人員可與集團查核人員討論集中執行之控制測試，以決定證實程序之性質、時間及範圍。

## 合併流程

**合併程序**（相關條文：第三十八條）

第二二一條 對合併流程（包括次級合併流程）執行之進一步查核程序，可能包括：

- 1.確認必要之會計分錄已反映於合併中。
- 2.評估合併流程控制執行之有效性，並於任何控制被判定為無效時作出適當因應。

**合併調整及重分類**（相關條文：第三十八條第2款）

第二二二條 合併流程中可能需要對集團財務報表之金額作調整及重分類，此項調整可能不透過一般資訊科技應用系統，且合併流程所適用之控制可能與其他財務資訊所適用者不同。集團查核人員對該等調整及重分類之適當性、完整性及正確性之評估可能包括：

- 1.評估重大調整是否適當反映所發生之事件及交

易。

2. 確認企業或營運單位之財務資訊是否已適當納入集團財務報表中。
3. 確認重大調整是否已正確計算及處理，並經集團管理階層核准（於適用時，亦經組成個體管理階層核准）。
4. 確認重大調整是否有適當之佐證並作成足夠之紀錄。
5. 評估集團內交易（包括未實現損益）及其相關科目餘額之調節及沖銷。

### **組成個體查核人員參與時之考量**（相關條文：第四十二條及第四十三條）

第二二三條 當集團查核人員使組成個體查核人員參與進一步查核程序之設計或執行時，組成個體查核人員可能會判斷採用查核人員專家之工作係屬適當，並將該判斷與集團查核人員溝通。於此等情況下，確認組成個體查核人員對進一步查核程序之設計與執行是否適當時，集團查核人員可能與組成個體查核人員討論之事項例舉如下：

1. 查核人員專家工作之性質、範圍及目的。
2. 就集團查核人員之目的而言，組成個體查核人員對查核人員專家工作適當性之評估。

第二二四條 集團查核人員使組成個體查核人員參與之適當程度可能取決於集團之情況與架構及其他因素，例如集團查核人員對組成個體查核人員參與對合併流程執行程序（包括次級合併流程）之過去經

驗，以及集團查核案件之情況（例如，若某企業或營運單位之財務資訊未依適用於集團財務報表之會計政策編製）。

## 評估組成個體查核人員之溝通及其工作之適當性

**針對與集團查核人員查核結論攸關之事項進行溝通**（相關條文：第四十五條）

第二二五條 依第四十五條之規定須與集團查核人員溝通之事項雖係與集團查核結論攸關，惟某些事項可能係於組成個體查核人員執行查核程序之過程中溝通。除第三十二條及第六十六條中之事項外，該等事項可能尚包括：

- 1.有關違反攸關職業道德規範之情事，包括已辨認違反獨立性規範之情事。
- 2.未遵循法令事項之資訊。
- 3.新產生之重大不實表達之顯著風險，包括舞弊風險。
- 4.涉及組成個體管理階層或員工且可能對集團財務報表具有重大影響之已辨認或疑似之舞弊或違法行為。
- 5.重大及不尋常交易。

**溝通組成個體財務資訊之不實表達**（相關條文：第四十五條第5款）

第二二六條 集團查核人員對各組成個體已更正及未更正不實表達之瞭解，與依第四十五條第 7 款之規定溝通之缺失一併考量時，可能使集團查核人員警覺潛在之廣泛內部控制缺失。此外，所辨認不實表達（未更正或已更正）之個數高於預期，可能顯示未偵出不實表達之風險較高，而可能導致集團查核人員作出須於某些組成個體執行額外查核程序之結論。

**組成個體查核人員之整體發現或結論**（相關條文：第四十五條第11款）

第二二七條 組成個體查核人員呈現查核結果之形式及內容，係受其被要求執行查核工作之性質及範圍所影響。集團查核人員所隸屬事務所之政策或程序可能規定組成個體查核人員對為集團查核之目的所執行查核工作之整體結論之形式或具體說明。於某些情況下，法令可能明定組成個體查核人員提供結論之形式（例如，查核意見）。

**就集團查核人員之目的而言，評估與組成個體查核人員之溝通是否適當**（相關條文：第四十六條第2款）

第二二八條 若集團查核人員判斷與組成個體查核人員之溝通就集團查核人員之目的而言並不適當，集團查核人員可能考量下列事項：

1. 是否可自組成個體查核人員取得進一步資訊（例如，透過進一步討論或會議）。
2. 是否須依第四十七條之規定，複核組成個體查

核人員額外之查核書面紀錄。

- 3.是否須依第四十八條之規定，執行額外查核程序。
- 4.是否對組成個體查核人員之專業能力或適任能力有疑慮。

### **複核組成個體查核人員額外之查核書面紀錄**（相關條文：第四十七條）

第二二九條 第一五三條就集團查核人員根據集團查核案件之性質及情況，調整對組成個體查核人員指導、監督及複核其工作之性質、時間及範圍提供指引。集團查核人員對第四十七條第3款之考量，亦可能受下列與集團查核人員持續參與組成個體查核人員工作攸關之事項影響：

- 1.與組成個體查核人員之溝通，包括依第四十五條進行之溝通。
- 2.集團查核人員在集團查核過程中對組成個體查核人員查核書面紀錄之複核（例如，為遵循第三十四條、第四十二條及第四十三條之規定），或集團主辦會計師依審計準則220號第三十條之規定對組成個體查核人員查核書面紀錄之複核。

第二三〇條 可能影響集團查核人員於當時情況下決定是否須複核組成個體查核人員額外之查核書面紀錄及複核範圍之其他因素包括：

- 1.組成個體查核人員參與風險評估程序及參與辨認並評估集團財務報表重大不實表達風險之程

- 度。
- 2.組成個體查核人員對集團財務報表之重大事項所作之重大判斷及發現或結論。
  - 3.組成個體查核人員中，負責複核較無經驗成員工作之較有經驗成員，其專業能力及適任能力。
  - 4.組成個體查核人員及集團查核人員是否遵循共同政策或程序複核查核書面紀錄。

## 於集團查核報告中提及被提及查核人員之考量

第二三一條 第四十九條至第六十三條中之基本準則及第二三二條至第二五二條中之解釋及應用僅適用於集團主辦會計師擬於集團查核報告中提及被提及查核人員之查核，以取得查核證據之情況。

### 瞭解被提及查核人員

#### 被提及查核人員之攸關職業道德規範（包括與獨立性有關之規範）（相關條文：第四十九條）

第二三二條 當集團主辦會計師決定於集團查核報告中提及被提及查核人員之查核時，被提及查核人員須遵循與集團查核攸關之職業道德規範（包括與獨立性有關之規範）。基於法令或其他理由，前述規範與被提及查核人員於其司法管轄區內對集團之企業或營運單位執行查核所應遵循之規範可能有所不同或有額外規定。當被提及查核人員不適用我國會計師職業道德規範時，被提及查核人員遵循國際專業會計師職業道德守則（包括國際獨立性標

準)，係足以履行其於集團查核中之職業道德責任。

**被提及查核人員之專業能力及適任能力**（相關條文：第五十條至第五十一條）

第二三三條 確認被提及查核人員是否具備適當之專業能力及適任能力係屬專業判斷，且受集團查核案件之性質及情況所影響。

第二三四條 集團主辦會計師於確認被提及查核人員是否具備適當之專業能力及適任能力時，可能考量下列事項：

1. 與被提及查核人員之共事經驗或對被提及查核人員之瞭解。
2. 被提及查核人員之專門技術（例如特定產業知識或對須提交予主管機關之報表或附表之攸關財務報導規定之知識）。
3. 被提及查核人員對集團查核所適用審計準則之瞭解足以履行其責任。
4. 被提及查核人員所處之法令環境是否積極監督查核人員。

第二三五條 確認被提及查核人員專業能力及適任能力之程序可能包括：

1. 要求被提及查核人員以書面確認第五十條所述之事項，書面確認之例示如附錄三。
2. 取得已發布之外部檢查報告及其他相關公開資訊，以瞭解被提及查核人員之專業聲譽。

第二三六條 被提及查核人員如有違反適用於集團查核案件之攸關職業道德規範（包括與獨立性有關之規範）

之情事，且該違反情事未依攸關職業道德規範適當處理，集團查核人員不得於集團查核報告中提及被提及查核人員之查核。集團查核人員亦不得將該查核人員視為本審計準則所述之組成個體查核人員而採用其工作。

第二三七條 重大疑慮係指依集團主辦會計師之專業判斷無法克服之疑慮。集團主辦會計師對被提及查核人員專業能力存有非屬重大之疑慮，或被提及查核人員所處之規範環境未能積極監督查核人員時，集團查核人員可藉由直接對該組成個體已查核之財務資訊執行進一步查核程序予以克服。

## 決定是否提及被提及查核人員之查核

第二三八條 集團主辦會計師應個別對每一組成個體確認是否：

- 1.參與組成個體查核人員之工作（在與對集團財務報表表示查核意見攸關之範圍內之工作）。
- 2.於集團查核報告中提及被提及查核人員之查核。

第二三九條 集團查核涉及二個以上之組成個體時，應個別對每一組成個體決定是否提及被提及查核人員。集團查核團隊可能不提及或提及部分或全部被提及查核人員之查核。例如，若某一組成個體係由聯盟事務所查核，而另一組成個體係由非聯盟事務所查核時，集團主辦會計師可能決定參與聯盟事務所查核人員之查核，而提及非聯盟事務所之查核。

第二四〇條 是否參與組成個體查核人員之查核或提及被提及查核人員之查核之決定，可能包括與受查核集團有關或與執行集團查核之查核程序有關之因素。集團主辦會計師決定是否在集團查核報告中提及被提及查核人員之查核時，可能受下列因素影響：

- 1.集團查核人員對集團及其環境，以及集團內部控制制度之瞭解。
- 2.組成個體與集團適用之財務報導架構間之差異。
- 3.組成個體財務報表之查核是否能配合集團財務報導之時程及時完成。
- 4.被提及查核人員與集團查核人員所採用審計準則間之差異。
- 5.集團查核人員參與組成個體財務報表之查核是否於實務上不可行。

第二四一條 若集團可取得採權益法之組成個體經查核之財務報表，集團主辦會計師依第四十九條至第六十三條之規定，可能決定於集團查核報告中提及該組成個體之查核人員之查核。或者，集團查核人員依第二五三條至第二五五條之規定，可能決定該組成個體經查核之財務報表已對該組成個體之財務結果提供足夠及適切之查核證據，於此情況下，應適用第六十四條之規定，且集團主辦會計師不於集團查核報告中提及該組成個體之查核人員之查核。

**確定被提及查核人員是否依我國審計準則執行查核**（相關

條文：第五十四條第1款)

第二四二條 被提及查核人員所出具之查核報告敘明其係依我國適用之法令及審計準則查核時，即足以確定其符合第五十四條第一款之規定。被提及查核人員非依我國適用之法令及審計準則對組成個體財務報表執行查核時，集團主辦會計師可依其專業判斷評估由該查核人員所執行之查核是否符合我國適用之法令及審計準則之攸關規定。前述攸關規定係指與組成個體財務報表查核之規劃及執行有關者，而不包含與查核報告格式有關者。

相較於依其他國家或地區所訂定之準則執行之查核，依國際審計準則執行之查核可能更符合我國適用之法令及審計準則之攸關規定。被提及查核人員可能須執行額外程序以符合我國適用之法令及審計準則之攸關規定。與被提及查核人員依第六十條及第六十一條之規定所進行之溝通可能提及其查核是否符合我國適用之法令及審計準則之攸關規定。集團主辦會計師確定被提及查核人員已遵循我國適用之法令及審計準則之攸關規定時，方可於集團查核報告中提及被提及查核人員之查核。

## **適用之財務報導架構不同時，決定是否提及被提及查核人員之查核** (相關條文：第五十五條)

第二四三條 組成個體與集團適用之財務報導架構不同時，集團查核人員應依本審計準則之規定評估組成個體

財務資訊是否已依集團適用之財務報導架構作適當調整，以利集團財務報表之編製及表達。

對組成個體財務報表是否業已適當調整至集團適用之財務報導架構之評估，取決於對組成個體財務報表之瞭解深度，該等瞭解通常於集團查核人員參與組成個體財務報表之查核時方可取得。惟在少數情況下，集團查核人員無須參與組成個體財務報表之查核，即可合理預期能取得足夠及適切之查核證據，以評估財務報導架構轉換調整之適當性。

第二四四條 組成個體與集團適用之財務報導架構間對於重大項目之衡量、認列、表達及揭露之規定，若差異項目越多或差異重要性越大，則此兩種財務報導架構之類似程度越低。

相較於依其他國家或地區所訂定之財務報導架構編製及表達之財務報表，依國際財務報導準則編製及表達之財務報表與依我國適用之財務報導架構編製及表達之財務報表更為類似。

第二四五條 當組成個體與集團適用之財務報導架構不同，決定於集團查核報告中提及被提及查核人員之查核是否適當時，須額外考量之事項包括：

- 1.財務報導相關控制之有效性及與財務報導架構轉換調整有關合併流程之適當性，包括參與調整人員之財務報導專業能力。
- 2.集團查核人員對組成個體及其環境之瞭解，包括受不同財務報導規定規範之事件及交易之複

雜性，以及所評估與財務報導架構轉換調整有關之重大不實表達風險。

- 3.集團查核人員對組成個體適用之財務報導架構之瞭解程度。
- 4.集團查核人員是否可自集團或組成個體管理階層取得與調整攸關之資訊。
- 5.於必要時，能否取得專業人員（具有與調整有關之專業技術或知識者）之協助。

### **於集團查核報告中提及被提及查核人員之查核**（相關條文：

第五十七條至第五十九條）

第二四六條 於集團查核報告中提及查核之一部分係由被提及查核人員執行非屬保留意見，其目的在於說明：

- 1.集團查核人員並未參與被提及查核人員之工作，因此無須對被提及查核人員進行指導、監督並複核其工作。
- 2.部分查核證據係來自所提及被提及查核人員之查核。

第二四七條 集團查核報告中有關被提及查核人員查核比重之揭露，可採用一個或多個項目之金額或百分比，例如資產總額、營業收入或其他適當項目（可更清楚表達被提及查核人員之查核比重者）。當提及二個以上之被提及查核人員時，由被提及查核人員查核之金額或百分比得以合計數表達。

第二四八條 集團查核報告中提及被提及查核人員之查核之例示如附錄四之情況二至情況五。

第二四九條 被提及查核人員查核報告中之修正式意見、強調事項段、其他事項段或繼續經營有關之重大不確定性段如不影響集團查核報告，則集團主辦會計師無須於集團查核報告中提及該等意見或段落。

### **與被提及查核人員之溝通**（相關條文：第六十條至第六十三條）

第二五〇條 集團查核人員與被提及查核人員溝通第六十條及第六十一條所述之事項，支持集團主辦會計師在集團查核人員無須參與被提及查核人員工作之情況下，管理並達成集團查核工作品質。因此，為達此目的，於被提及查核人員之查核完成前，被提及查核人員可能要求與集團查核人員溝通，或集團查核人員可能主動與被提及查核人員溝通與被提及查核人員工作可能攸關之額外資訊（例如，所辨認集團財務報表之顯著風險）。

第二五一條 集團查核人員與被提及查核人員間溝通之形式可能有所不同，且未必以書面溝通。然而，集團查核人員與被提及查核人員間之口頭溝通可能會以書面溝通補強，例如集團查核人員自被提及查核人員取得書面聲明，確認被提及查核人員已遵循適用於集團查核案件之攸關職業道德規範（包括與獨立性有關之規範），或溝通與被提及查核人員之專業能力及適任能力有關之事項。

第二五二條 被提及查核人員可能辨認出集團管理階層或集團查核人員先前未辨認之關係人關係及交易。若該等關係人關係或交易與其他被提及查核人員之工作攸關，集團查核人員應依第六十條第二款之規

定向攸關之其他被提及查核人員溝通該等關係人關係及交易。

## 使用採權益法之組成個體經查核之財務報表作為 查核證據之考量 (相關條文：第六十四條)

第二五三條 採權益法之組成個體經查核之財務報表，包括隨附之查核報告，是否足以作為該組成個體財務結果之查核證據係屬專業判斷，特別是依所評估集團財務報表重大不實表達風險。取得並閱讀經查核之財務報表，可能足以取得有關採權益法之組成個體財務結果之足夠及適切之查核證據。作此決定時，集團查核人員可能考量下列因素：

- 1.採權益法之組成個體之查核人員之專業能力及獨立性。
- 2.採權益法之組成個體之查核人員出具之查核報告所依據準則之適當性。
- 3.集團與採權益法之組成個體之財務報表期間是否不同，如不同，此差異是否可能對集團財務報表產生重大影響（例如，由於集團與採權益法之組成個體之財務報表結束日不同之會計年度結束日時間落差之變動，導致與前期比較報表不一致，或在集團之財務報表結束日與該組成個體之財務報表結束日間發生之重大交易對集團財務報表產生重大影響）。

第二五四條 在取得並閱讀採權益法之組成個體經查核之財務報表後，集團查核人員可能作出須執行額外查核程序之結論（參見第二五五條）俾對採權益法之組成個體之財務結果取得足夠且適切之查核證據，例如，由於該投資對集團財務報表之重要性或基於下列原因而須執行額外查核程序：

- 1.對採權益法之組成個體之查核人員之專業能力或獨立性有疑慮。
- 2.集團財務報表與採權益法之組成個體財務報表之會計年度結束日間存有重大差異（例如，會計年度結束日存有時間落差、會計年度結束日時間落差之變動，或在集團之財務報表結束日與採權益法之組成個體之財務報表結束日間發生重大交易）。
- 3.集團查核報告日與採權益法之組成個體查核報告日間有重大差異（例如，在採權益法之組成個體查核報告日與集團查核報告日間存有期後事項）。
- 4.集團財務報表與採權益法之組成個體財務報表之會計原則間存有重大差異。
- 5.集團財務報表中採權益法之組成個體之帳面金額與對該組成個體之財務報表中淨資產之份額間存有重大差異。
- 6.採權益法之組成個體所有權結構改變。
- 7.影響採用權益法之情況改變。
- 8.集團與採權益法之組成個體間有重大交易往來。

第二五五條 為透過使用採權益法之組成個體經查核之財務報表，對該組成個體之財務結果取得足夠及適切之查核證據，集團查核人員可能執行額外程序，例如：

1. 評估有關採權益法之組成個體之查核人員專業聲譽及地位之資訊。
2. 與採權益法之組成個體之查核人員互動。
3. 與採權益法之組成個體之查核人員討論其所執行之查核程序及結果。
4. 複核採權益法之組成個體之查核人員之查核計畫及查核書面紀錄。
5. 複核集團管理階層內部文件中與採權益法之組成個體有關之資訊，例如會議紀錄、預算、現金流量資訊，以及採權益法之組成個體財務報表日與集團財務報表日間之相關資訊（如兩者日期不同時）。
6. 向集團管理階層查詢有關採權益法之組成個體之財務結果。
7. 閱讀可取得之採權益法之組成個體期中財務報表，並向該組成個體之管理階層查詢期後事項或交易。
8. 取得集團財務報表中採權益法之組成個體之帳面金額與對該組成個體之財務報表中淨資產之份額間之重大差異之查核證據（如適用時）。

第二五六條 如依第二五三條至第二五五條之指引，集團查核人員決定採權益法之組成個體經查核之財務報表（包括隨附查核報告）無法提供對該組成個體財

務結果足夠及適切之查核證據時，則應適用本審計準則中取得有關該組成個體財務結果之足夠及適切查核證據且不得於集團查核報告中提及該組成個體之查核人員之查核之相關規定。此外，如集團查核人員使採權益法之組成個體之查核人員參與集團查核（即以組成個體查核人員之身分），則適用與參與採權益法之組成個體查核工作有關之規定。於此情況下，採權益法之組成個體之查核人員被視為組成個體查核人員，且為集團查核團隊之一部分。

## 期後事項（相關條文：第六十五條及第六十六條）

第二五七條 集團查核人員可能：

1. 要求組成個體查核人員對期後事項執程序，以協助集團查核人員辨認組成個體於其財務資訊報導期間結束日後至集團財務報表查核報告日間所發生之事項。
2. 執程序以涵蓋組成個體查核人員溝通期後事項日後至集團財務報表查核報告日間之期間（如適用時）。

第二五八條 當集團主辦會計師決定於集團查核報告提及被提及查核人員之查核時，設計用以辨認被提及查核人員之查核報告日至集團財務報表查核報告日間之期後事項之程序可能包括：

1. 瞭解集團管理階層為確保此等期後事項均已辨認所建立之程序。

- 2.要求被提及查核人員更新期後事項程序至集團財務報表查核報告日。
- 3.要求組成個體管理階層針對期後事項提供特定書面聲明。
- 4.閱讀組成個體可取得之期中財務資訊，並向集團管理階層查詢。
- 5.閱讀自財務報表日後所召開之董事會或其他具有管理監督權限之管理委員會之會議紀錄。
- 6.閱讀後續年度資本及營運預算。
- 7.向集團管理階層查詢目前已知期後事項之事實、決策或情況，以及預期對財務狀況或財務績效產生之重大影響。

第二五九條 集團查核人員如未能取得足夠及適切之查核證據（包括集團財務報表中須調整或揭露之期後事項），則集團主辦會計師應對財務報表表示保留意見或無法表示意見。

## 評估所取得查核證據之足夠性及適切性

### 查核證據之足夠性及適切性（相關條文：第六十七條）

第二六〇條 集團財務報表查核為一累積且反覆修正之過程。集團查核人員執行所規劃查核程序時取得之查核證據，可能使其修改其他所規劃查核程序之性質、時間及範圍，因集團查核人員可能察覺某些資訊與原來據以評估風險之資訊有重大差異，其情況例舉如下：

- 1.於某一組成個體辨認之不實表達可能亦須於其

他組成個體考量。

2. 集團查核人員可能察覺因環境變化（例如戰爭、社會動盪或疾病爆發）而導致對接觸組成個體資訊或人員之限制。

如有前項所述情況，集團查核人員可能須重新考量對所有或部分交易類別、科目餘額或揭露事項及其攸關聲明所評估之風險，並據以重新評估所規劃之查核程序。

第二六一條 第六十七條規定對是否已自所執行之查核程序取得足夠及適切查核證據之評估，有助於集團查核人員確定為因應所評估集團財務報表重大不實表達風險而訂定之整體集團查核策略與集團查核計畫是否仍屬適當。審計準則 330 號規定，查核人員所評估之重大不實表達風險不論為何，均應對每一重大交易類別、科目餘額及揭露事項，設計及執行證實程序，此亦可能有助於評估是否已取得足夠及適切查核證據。

第二六二條 集團查核人員於評估所取得查核證據之足夠性及適切性時，可能考量查核團隊對專業懷疑之運用。例如，集團查核人員可能考量第九十二條所述之事項是否不當地使查核團隊：

1. 取得較易接觸之查核證據，而未適當考量其攸關性及可靠性。
2. 取得於當時情況下較不具說服力之證據。
3. 於設計及執行查核程序時，以偏頗之方式取得查核證據，即偏向取得可驗證之查核證據，或

偏向排除可反駁之查核證據。

第二六三條 審計準則 220 號規定，於查核報告日前，主辦會計師應透過複核查核書面紀錄，並與查核團隊討論，確認是否已取得足夠及適切之證據，以支持所達成之結論及擬出具之查核報告。集團查核人員對來自組成個體查核人員執行之工作，或透過於集團查核報告中提及被提及查核人員之查核所取得之查核證據進行評估時，攸關之資訊取決於集團查核之事實與情況，該等資訊可能包括：

- 1.第四十五條所規定組成個體查核人員之溝通，包括組成個體查核人員為集團查核之目的所執行工作之整體發現或結論。
- 2.組成個體查核人員於集團查核過程中之其他溝通，包括第三十二條所規定之溝通。
- 3.集團查核人員對組成個體查核人員之指導、監督及對其工作之複核，如適用時，亦包括集團查核人員依第四十七條之規定對組成個體查核人員額外之查核書面紀錄之複核。
- 4.被提及查核人員對組成個體財務報表之查核報告，包括（如適用時）如被提及查核人員之意見為修正式意見或報告中包含強調事項段、其他事項段或繼續經營有關之重大不確定性段。
- 5.依本審計準則之規定與被提及查核人員之溝通。

第二六四條 於某些情況下，組成個體查核人員彙總所執行工作及其結果之整體備忘錄，即可能為集團查核人

員作出就集團查核而言，該查核人員執行之工作及取得之查核證據已足夠之結論提供基礎。例如，當組成個體查核人員依集團查核人員之要求執行所辨認及溝通之特定進一步查核程序時，即可能屬此情況。

### **評估對集團查核意見之影響**（相關條文：第六十八條）

第二六五條 集團主辦會計師之評估，可能包括考量組成個體查核人員所溝通之已更正及未更正不實表達是否顯示可能影響其他組成個體之系統性問題（例如，共同性控制下或採相同會計政策之交易）。

## **查核報告**

### **組成個體查核人員參與時之考量**（相關條文：第六十九條）

第二六六條 組成個體查核人員為集團查核而對組成個體之財務資訊執行工作，或集團查核報告中提及被提及查核人員之查核時，組成個體查核人員及被提及查核人員須對其發現、結論或意見負責。無論集團查核報告是否提及被提及查核人員之查核，集團主辦會計師應負責形成集團查核意見。

當組成個體查核人員參與集團查核時，集團主辦會計師不得於集團查核報告中提及該組成個體查核人員，因提及該組成個體查核人員可能導致查核報告閱讀者誤解集團查核人員承擔責任之程度。

第二六七條 集團查核人員因無法對一個或多個組成個體之財務資訊取得足夠及適切之查核證據，而出具修正式意見之集團查核報告時，將於集團查核報告之保留意見之基礎段或無法表示意見之基礎段描述無法取得足夠及適切查核證據之原因。於某些情況下，為充分描述修正式意見之原因，提及組成個體查核人員或被提及查核人員可能係屬必要，例如，當組成個體查核人員因組成個體管理階層無法控制之情況，而無法執行或完成被要求對組成個體財務資訊執行之工作時。

## 與集團管理階層及集團治理單位之溝通

### 與集團管理階層之溝通（相關條文：第七十條至第七十二條）

第二六八條 集團查核可能因集團內企業及營運單位之數量與性質而較為複雜。此外，如第八十二條所述，集團查核人員可能為規劃及執行查核程序之目的而決定將某些企業或營運單位之財務資訊一併考量。因此，與集團管理階層討論所規劃之範圍及時間之概要，可能有助於協調於各組成個體執行之工作（包括組成個體查核人員參與或於集團財務報表查核報告中提及被提及查核人員之查核時），以及辨認組成個體管理階層（參見第一〇〇條）。

第二六九條 查核人員就舞弊事項與管理階層（如適當時，亦包括治理單位）之溝通，審計準則第 240 號提供更詳細之規範。

第二七〇條 針對重大敏感資訊，集團管理階層可能須對組成個體管理階層保密。該資訊可能對組成個體之財務報表係屬重要，但組成個體管理階層可能未知悉。此類事項例示如下：

1. 潛在訴訟。
2. 報廢重大營運資產之計畫。
3. 期後事項。
4. 重大法律協議。

第二七一條 集團管理階層可能告知集團查核人員有關集團內企業或營運單位之未遵循或疑似未遵循法令事項。第一六五條對集團主辦會計師提供於此等情況下之指引。

### **與集團治理單位之溝通**（相關條文：第七十三條）

第二七二條 集團查核人員與集團治理單位之溝通，可能包括組成個體查核人員提醒集團查核人員加以注意，且經集團查核人員判斷對集團治理單位之職責而言屬重大之事項。於集團查核期間，集團查核人員得於不同時點與集團治理單位溝通。例如第七十三條第一款所列之事項，得於集團查核團隊決定對組成個體財務資訊擬執行之工作後溝通。另一方面，第七十三條第二款所列之事項得於查核結束時溝通，而第七十三條第三款及第四款所列之事項得於該等事項發生時溝通。

第二七三條 審計準則 260 號規定查核人員應與治理單位溝通所規劃查核範圍及時間之概要。對集團查核而言，此溝通有助於治理單位瞭解集團查核人員決定執

行查核工作之組成個體，包括是否將集團之某些企業或營運單位視為一組成個體、所規劃組成個體查核人員之參與，以及於集團查核報告中提及被提及查核人員之決定基礎。此溝通亦有助於對集團及其環境（參見第三十條），以及治理單位可能要求集團查核人員執行額外程序之領域（如有時），達成共識並進行討論。

### **所辨認內部控制缺失之溝通**（相關條文：第七十四條）

第二七四條 集團查核人員係依據所執行之查核工作，對判斷已辨認出之一項或多項缺失（個別或與其他之缺失合併考量）是否構成顯著缺失承擔責任。集團查核人員可能要求組成個體查核人員就於組成個體中已辨認之某項缺失（或多項缺失之組合）是否屬內部控制顯著缺失提供意見。

### **書面紀錄**（相關條文：第七十五條）

第二七五條 集團查核之查核書面紀錄支持集團查核人員依第六十七條之規定，評估是否已取得足夠及適切之查核證據，並據以表示集團查核意見（見第二六三條）。

第二七六條 集團查核之查核書面紀錄包括：

1. 集團查核人員查核檔案中之書面紀錄。
2. 個別組成個體查核人員之查核檔案中，與組成個體查核人員為集團查核之目的所執行之工作有關之單獨書面紀錄（即組成個體查核人員查核書面紀錄）。

第二七七條 依品質管理準則 1 號之規定，集團查核最終查核書面紀錄之彙整、歸檔及保管，應遵循集團查核人員所隸屬事務所之政策或程序。集團查核人員可能就組成個體查核人員為集團查核之目的所執行工作之書面紀錄，對組成個體查核人員給予彙整、歸檔及保管之特定指示。

**集團查核人員決定組成個體之基礎**（相關條文：第七十五條第2款）

第二七八條 集團查核人員決定組成個體之基礎可能以多種方式記錄，包括執行本審計準則第二十二條、第三十三條及第七十三條第一款所規定事項之相關書面紀錄。

**集團查核人員確認組成個體查核人員之專業能力及適任能力之基礎**（相關條文：第七十五條第4款）

第二七九條 品質管理準則 1 號對事務所之政策或程序就案件團隊成員之專業能力及適任能力可能有所規範之事項提供指引。此等政策或程序可能描述如何記錄對查核團隊（包括組成個體查核人員）之專業能力及適任能力之決定或提供相關指引。例如，依第二十四條之規定自組成個體查核人員取得之確認，可能包括組成個體查核人員之攸關產業經驗之資訊。集團查核人員亦可能要求確認組成個體查核人員有足夠時間以執行被指派之查核程序。

**對組成個體查核人員之指導、監督及複核其工作之書面**

## 紀錄（相關條文：第七十五條第6款）

第二八〇條 如第一五三條所述，集團查核人員對集團查核中指導、監督及複核之方法，可能根據案件之性質及情況調整，且通常會包含因應集團查核人員所隸屬事務所之政策或程序，以及對集團查核之回應之結合。此等政策或程序亦可能描述集團查核人員對案件團隊指導、監督及複核其工作如何作成書面紀錄或提供相關指引。

第二八一條 審計準則 300 號規定，查核人員訂定之查核計畫應包括對查核團隊成員之指導、監督及對其工作複核之性質、時間及範圍之描述。當組成個體查核人員參與時，由於所規劃對組成個體查核人員指導、監督及其工作複核之性質、時間及範圍可能受第一二八條所述事項影響，此等描述之範圍通常會因組成個體不同而異。

第二八二條 集團查核人員對組成個體查核人員之指導、監督及複核其工作之書面紀錄可能包括：

1. 與組成個體查核人員必要之溝通，包括依本審計準則所給予之指示及其他確認事項。
2. 選擇實地訪查哪些組成個體查核人員所持之理由、會議之與會者，以及討論事項之性質。
3. 於與組成個體查核人員或組成個體管理階層之會議中討論之事項。
4. 集團查核人員決定所選擇複核組成個體查核人員查核書面紀錄之理由。
5. 對參與組成個體查核人員之工作，其所規劃參

與之性質與範圍之變動，及其原因（例如，將較初步預期更複雜或主觀之查核領域分派予較有經驗之查核團隊成員）。

第二八三條 第四十七條規定集團查核人員應決定是否須複核組成個體查核人員額外之查核書面紀錄及複核之範圍。第二二九條及第二三〇條提供集團查核人員作此決定時之指引。

第二八四條 集團查核人員之查核檔案通常無須複製組成個體查核人員之查核書面紀錄。然而，集團查核人員可能決定於集團查核人員之查核檔案中彙總或複製組成個體查核人員之某些書面紀錄，或保留其副本，以補充組成個體查核人員所溝通特定事項之描述，包括本審計準則所規定須溝通之事項。此等組成個體查核人員之書面紀錄可能包括：

- 1.組成個體查核人員所作與集團查核攸關之重大判斷及據此所作結論之清單或彙總報告。
- 2.可能須與集團治理單位溝通之事項。
- 3.可能被決定為須於集團查核報告中溝通之關鍵查核事項。

第二八五條 某些法令可能規定，集團查核人員查核檔案須納入組成個體查核人員之某些書面紀錄，例如，為回應主管機關對複核與組成個體查核人員所執行工作有關書面紀錄之要求。

第二八六條 依事務所之品質管理制度所訂定之政策或程序，或由事務所或聯盟提供之資源，可能有助於集團查核人員就其對組成個體查核人員之指導、監督

及複核其工作作成書面紀錄。例如，電子查核工具可用以協助集團查核人員與組成個體查核人員間之溝通，亦可用於作成查核書面紀錄，包括提供有關複核人員、複核日期及範圍之資訊。

## **接觸組成個體查核人員查核書面紀錄受到限制時之額外**

### **考量**（相關條文：第七十五條）

第二八七條 於特定情況下，集團查核之查核書面紀錄可能存在某些額外複雜情境或挑戰。例如，當法令限制組成個體查核人員將書面紀錄提供至其他國家或地區，或戰爭、社會動盪或疾病爆發會限制接觸組成個體查核人員之攸關查核書面紀錄時，即為此情況。

第二八八條 集團查核人員可能透過下列方式克服前條所述之限制，例如：

1. 實地訪查組成個體查核人員所在之地點，或與組成個體查核人員於不同地點會面，以複核組成個體查核人員之查核書面紀錄。
2. 在法令未禁止之情況下，透過使用科技遠端複核攸關查核書面紀錄。
3. 要求組成個體查核人員編製並提供攸關資訊之備忘錄，以及於必要時與組成個體查核人員討論備忘錄之內容。
4. 與組成個體查核人員討論其所執行之程序、所取得之證據及其所作之結論。

前述一項或多項作為是否可能足以克服限制，取

決於集團查核之事實及情況，其係屬專業判斷。

第二八九條 當接觸組成個體查核人員查核書面紀錄受到限制時，集團查核人員之書面紀錄仍須遵循審計準則之基本準則，包括與集團查核人員對組成個體查核人員指導、監督及複核其工作之性質、時間及範圍有關者。於此等情況下，第二二九條及第二三〇條之指引可能有助於決定集團查核人員對組成個體查核人員查核書面紀錄複核之範圍。第二八四條及第二八五條提供可能須將組成個體查核人員之某些書面紀錄納入集團查核人員查核檔案之情況。

第二九〇條 若集團查核人員無法克服對接觸組成個體查核人員查核書面紀錄之限制，則集團查核人員可能須考量查核範圍是否受限制，致可能須修改對集團財務報表之查核意見。參見第一二二條。

## 陸、附 則

第二九一條 本審計準則於中華民國一一三年〇〇月〇〇日發布，並對財務報導期間結束日在中華民國一一四年六月三十日（含）以後之財務報表之查核工作適用之。自本審計準則實施日起，自中華民國一一一年十二月十五日起實施之審計準則 600 號「集團財務報表查核之特別考量」，不再適用。

# 附 錄

## 附錄一 瞭解集團內部控制制度（相關條文：第一六六條）

第 一 條 此附錄例舉可能有助於在集團環境中取得對內部控制制度瞭解之內部控制相關事項，並延伸說明如何將審計準則 315 號適用於集團財務報表之查核。此等釋例未必適用於每一集團查核案件，且未必完整。

### 控制環境

第 二 條 集團查核人員對控制環境之瞭解可能包括下列事項：

1. 集團治理與管理功能之架構，以及集團管理階層監督之責任，包括對集團內企業或營運單位管理階層權責之授予。
2. 治理單位如何架構與組織以監督集團內部控制制度。
3. 集團內之道德及行為規範係如何溝通及強化（例如，集團層級規範，如行為準則及舞弊預防規範）。
4. 集團內政策及程序（包括集團財務報導程序手冊）之一致性。

### 集團之風險評估流程

第 三 條 集團查核人員對集團風險評估流程之瞭解可能包括集團管理階層之風險評估流程，即辨認、分析及管理可能導致集團財務報表重大不實表達之營業風險（包括舞弊風險）之流程。此可能亦包括對集團風險評估流程複雜度之瞭解，以及對集團內企業及營運單位對此流程參與之瞭解。

### 集團監督內部控制制度之流程

第 四 條 集團查核人員對集團監督內部控制制度流程之瞭解可能包括控制之監督（包括如何於集團內對控制進行監督）及集團中內部稽核職能之工作（包括監督集團內企業或營運單位控制之性質、職責與工作）（於攸關時）。審計準則 610 號「採用內部稽核人員之工作」規範，查核人員應評估內部稽核職能於組織中之定位及相關政策與程序支持內部稽核人員客觀性之程度、內部稽核職能之專業能力，以及內部稽核職能是否應用系統化且嚴謹之方法（包含品質管制政策及程序）。

### 資訊系統及溝通

第 五 條 集團查核人員對集團資訊系統及溝通之瞭解可能包括下列事項：

1. 集團資訊科技環境之集中化程度，以及資訊科技應用系統、資訊科技流程及資訊科技基礎架構之共同性。
2. 集團管理階層對集團內企業或營運單位之營運及財務結果之監督（包括例行之定期報導），使集團管理階層得以監督與預算相較之績效並採

取適當行動。

- 3.集團內交易（包括未實現損益）及其相關科目餘額之監督、控制、調節及沖銷。
- 4.對來自集團內企業或營運單位之財務資訊，監督其時效性並評估其正確性及完整性之流程。

## 合併流程

第六條 集團查核人員對合併流程之瞭解可能包括下列事項：

### 與適用之財務報導架構有關之事項：

- 1.集團內企業或營運單位之管理階層瞭解適用之財務報導架構之程度。
- 2.依適用之財務報導架構辨認集團內企業或營運單位及相關會計處理之程序。
- 3.依適用之財務報導架構辨認應報導部門之程序。
- 4.依適用之財務報導架構辨認關係人之關係及關係人交易之程序。
- 5.集團財務報表所採用之會計政策、會計政策之變動，以及因適用之財務報導架構之新訂定或修訂所導致之會計政策變動。
- 6.集團內企業或營運單位之財務報導期間結束日與集團財務報導期間結束日不同時之處理程序。

### 與合併流程有關之事項：

- 1.為集團財務報表之目的，集團管理階層瞭解集團內企業或營運單位所採用之會計政策之流程，以及於辨認出集團內企業或營運單位採用不同會計政策時，針對其差異予以調整之流程。採用與集

團相同之會計政策可使集團內企業或營運單位對類似交易作出一致之會計處理。該等政策通常係敘明於集團管理階層提供之財務報導程序手冊及報導資料。

- 2.集團管理階層確保集團內企業或營運單位為合併之目的所作財務報導之完整性、正確性與時效性之流程。
- 3.將集團內之國外企業或營運單位之財務資訊換算為集團財務報表表達貨幣之流程。
- 4.資訊科技環境如何應用於合併流程以及定義合併流程中資訊流之政策，包括涉及之資訊科技應用系統。
- 5.集團管理階層取得期後事項資訊之流程。

#### **與合併調整及重分類有關之事項：**

- 1.記錄合併調整之程序，包括相關分錄之編製、核准及處理，與負責編製合併財務報表人員之經驗。
- 2.依適用之財務報導架構所需之合併調整。
- 3.導致合併調整之事件或交易之合理性。
- 4.集團內企業或營運單位間交易之頻率、性質及規模。
- 5.監督、控制、調節及銷除集團內交易（包括未實現損益）及其相關科目餘額之程序。
- 6.依適用之財務報導架構，為取得所收購資產及所承擔負債之公允價值所採取之步驟，以及商譽減損測試之程序。
- 7.控制權益或非控制權益承擔集團內企業或營運單

位損失之協議。

## 控制作業

第七條 集團查核人員對控制作業之瞭解可能包括下列事項：

- 1.集團全部或部分之資訊處理控制或一般控制之共同性。
- 2.集團全部或部分對因應集團財務報表個別項目聲明之重大不實表達風險之控制設計之共同性程度。
- 3.集團全部或部分對所設計之共同性控制一致付諸實行之程度。

## 附錄二 可能顯示集團財務報表存有重大不實表達風險之事件或狀況例示（相關條文：第一九

一條）

下表例示可能顯示集團財務報表存有重大不實表達風險（不論導因於舞弊或錯誤）之事件（包括交易）及狀況，包括與合併流程有關者。本例示所涵蓋之事件及狀況範圍廣泛，但並非所有事件及狀況均適用於每一查核案件，且未必完整。此等事件及狀況係依其於相關情況下可能最具影響之固有風險因子進行分類。因固有風險因子間可能相互關聯，所例示之事件及狀況亦可能於不同程度上受其他固有風險因子影響。參見審計準則315號「辨認並評估重大不實表達風險」附錄二。

固有風險因子	可能導致存有集團財務報表個別項目聲明之重大不實表達風險之事件及狀況例示
複雜性	<ul style="list-style-type: none"><li>• 存有涉及集團內二個以上企業或營運單位之複雜交易。</li><li>• 集團內企業或營運單位與集團所採用之會計政策不同。</li><li>• 集團內企業或營運單位使用涉及複雜流程之會計衡量或揭露，如複雜金融工具。</li><li>• 所營事業於多個司法管轄區受高度複雜之法令管制，或集團內企業或營運單位所處之多個產業受不同類型法令管制。</li></ul>
主觀性	<ul style="list-style-type: none"><li>• 依適用之財務報導架構，對於集團內企業或營運單位之財務資訊是否須包含於集團財務報表之判斷，例如特殊目的個體或紙上公司是否須包含於集團財務報表。</li><li>• 集團內企業或營業單位是否正確應用適用之財務報導架構之規定之判斷。</li></ul>

固有風險因子	可能導致存有集團財務報表個別項目聲明之重大不實表達風險之事件及狀況例示
變動	經常發生收購、處分或重組。
不確定性	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 於不同國家或地區營運之企業或營運單位可能受政府對貿易及財政政策之未預期干預、資金及股利匯入匯出之管制與匯率之波動等因素所影響。</li> </ul>
導因於管理階層偏頗或其他舞弊風險因子（在其影響固有風險之範圍內）之易發生不實表達之可能性	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 不尋常之關係人及關係人交易。</li> <li>• 集團內企業或營運單位之財務報導期間結束日不同，而可能被利用以操縱交易時點。</li> <li>• 先前之合併調整曾未經授權或不完整者。</li> <li>• 集團內進行過度之稅務規劃，或與註冊於租稅天堂之企業進行大額現金交易。</li> <li>• 集團內交易所產生之科目餘額，於先前編製合併報表時曾無法對應或調節者。</li> <li>• 集團內大額或不尋常之現金轉帳，特別是轉至新納入且於存有顯著或高度舞弊風險地區營運之企業或營運單位。</li> </ul>

考量集團之性質及複雜性，控制環境、集團風險評估流程或集團對內部控制制度監督之流程非屬適當，且無法為集團內部控制制度之其他組成要素提供適當基礎之跡象包括：

- 公司治理結構不佳，包括決策過程不透明。
- 集團財務報導流程之控制不存在或無效，包括集團監督集團內企業及營運單位之營運及財務結果之資訊不足或不適切。

### 附錄三 組成個體查核人員及被提及查核人員所 出具書面確認之例示（相關條文：第一四二條及 第二三五條）

#### 情況一 組成個體查核人員執行查核工作所出具書面確 認之例示

下列書面確認之例示僅供參考。書面確認可能因組成個體查核人員及期間之不同而改變。

集團查核人員通常於組成個體查核人員對組成個體財務資訊執行工作前取得書面確認。

[集團主辦會計師]公鑒：

本書面確認係為配合貴會計師對甲公司民國一一三年度集團財務報表之查核而出具。

貴會計師民國一一三年××月××日之指示函本會計師業已收悉，該函要求本會計師對[組成個體名稱]民國一一三年度之財務資訊執行查核工作。

本會計師確認：

- 1.將遵循貴會計師之指示函辦理。/基於下列原因[具體說明原因]無法遵循下列指示[具體說明指示]。
- 2.清楚瞭解指示函之內容。/請貴會計師對下列指示[具體說明指示]加以釐清。
- 3.將與貴會計師配合，並使貴會計師能接觸攸關查核工作底稿。

本會計師知悉：

- 1.[組成個體名稱]之財務資訊將包含於甲公司之集團財務報表。
- 2.貴會計師於必要時將參與本會計師對[組成個體名稱]民國一一三年度之財務資訊所執行之工作。
- 3.貴會計師於查核甲公司集團財務報表時，將評估並採用本會計師之工作。

有關本會計師對[組成個體名稱]之財務資訊所執行之工作，本會計師確認下列事項：

- 1.本會計師瞭解且遵循中華民國會計師職業道德規範/國際專業會計師職業道德守則（包括國際獨立性標準），足以履行於集團查核中之責任。本事務所受獨立性規範之人員對甲公司及集團內其他組成個體均符合中華民國會計師職業道德規範/國際專業會計師職業道德守則（包括國際獨立性標準）之獨立性規範。
- 2.本會計師對中華民國審計準則之瞭解，足以履行於集團查核中之責任，且本會計師將依該準則對[組成個體名稱]民國一一三年度之財務資訊執行工作。
- 3.本會計師具有對[組成個體名稱]財務資訊執行工作所需之專業能力及適任能力（包括有足夠時間）以執行被指派之查核程序。

上述聲明如於工作過程中有所變動，本會計師將及時通知貴會計師。

××會計師事務所

組成個體主辦會計師：(簽名及蓋章)

中華民國一一三年××月××日

## 情況二 被提及查核人員執行查核工作所出具書面確認之例示

下列書面確認之例示僅供參考。書面確認可能因被提及查核人員及期間之不同而改變。

集團查核人員通常於被提及查核人員對組成個體財務資訊執行工作前取得書面確認。

[集團主辦會計師]公鑒：

本書面確認係為配合貴會計師對甲公司民國一一三年度集團財務報表之查核而出具。

貴會計師民國一一三年××月××日之聯絡函本會計師業已收悉。

本會計師知悉：

[組成個體名稱]之財務資訊將包含於甲公司之集團財務報表，且貴會計師擬採用本會計師之查核工作，並於貴會計師出具之查核報告中提及。

有關本會計師對[組成個體名稱]之財務資訊所執行之工作，本會計師確認下列事項：

1. 本會計師瞭解且遵循中華民國會計師職業道德規範/國際專業會計師職業道德守則（包括國際獨立性標準），足以履行於集團查核中之責任。本事務所受獨立性規範之人員對甲公司及集團內其他組成個體均符合中華民國會計師職業道德規範/國際專業會計師職業道德守則（包括國際獨立性標準）之獨立性規範。

- 2.本會計師對中華民國審計準則之瞭解，足以履行於集團查核中之責任，且本會計師將依該準則對[組成個體名稱]民國一一三年度之財務資訊執行工作。
  - 3.本會計師具有對[組成個體名稱]財務資訊執行工作所需之專業能力及適任能力。
- 上述聲明如於工作過程中有所變動，本會計師將及時通知貴會計師。

xx會計師事務所

組成個體主辦會計師：(簽名及蓋章)

中華民國一一三年xx月xx日

## 附錄四 集團查核報告之例示（相關條文：第一二二條）

情況一 上市（櫃）公司之集團查核團隊無法取得足夠及適切之查核證據以作為表示集團查核意見之基礎，但認為未偵出不實表達對財務報表之可能影響雖屬重大但並非廣泛時，會計師所出具保留意見之查核報告

於此例示中，假設：

- 1.適用於對依照允當表達架構編製之合併財務報表所出具之查核報告。該查核屬集團查核，且集團主辦會計師未提及被提及查核人員之查核。
- 2.集團查核人員對採權益法之組成個體，因無法接觸該組成個體之會計紀錄、管理階層及查核人員，致無法取得足夠及適切之查核證據。經集團主辦會計師判斷，其對集團財務報表之影響雖屬重大但並非廣泛，故出具保留意見之查核報告。
- 3.集團主辦會計師依據所取得之查核證據，推斷使受查者繼續經營之能力可能產生重大疑慮之事件或情況不存在重大不確定性。

### 會計師查核報告

甲公司（或其他適當之報告收受者）公鑒：

#### 保留意見

甲公司及其子公司（甲集團）民國一一三年十二月三十一日及民國一一二年十二月三十一日之合併資產負債表，暨民國一一三年一月一日至十二月三十一日及民國一一二年一月一日至十二月三十一日之合併綜合損益表、合併權益變動表及合併

現金流量表，以及合併財務報表附註（包括重大會計政策彙總），業經本會計師查核竣事。

依本會計師之意見，除保留意見之基礎段所述事項之可能影響外，上開合併財務報表在所有重大方面係依照證券發行人財務報告編製準則暨經金融監督管理委員會認可並發布生效之國際財務報導準則、國際會計準則、解釋及解釋公告編製，足以允當表達甲集團民國一一三年十二月三十一日及民國一一二年十二月三十一日之合併財務狀況，暨民國一一三年一月一日至十二月三十一日及民國一一二年一月一日至十二月三十一日之合併財務績效及合併現金流量。

### **保留意見之基礎**

如甲集團合併財務報表附註 X 所述，甲公司於民國一一二年度取得採用權益法處理之乙公司 25% 股權，其於民國一一三年十二月三十一日及民國一一二年十二月三十一日之帳面金額分別為新台幣xxx元及新台幣xxx元，民國一一三年度及民國一一二年度採權益法認列之關聯企業利益之份額分別為新台幣xxx元及新台幣xxx元。本會計師未能接觸乙公司之財務資訊、管理階層及查核人員，致無法對該等金額取得足夠及適切之查核證據，因此本會計師無法判斷是否須對該等金額作必要之調整。

本會計師係依照會計師受託查核簽證財務報表規則及審計準則執行查核工作。本會計師於該等準則下之責任將於會計師查核合併財務報表之責任段進一步說明。本會計師所隸屬事務所受獨立性規範之人員已依會計師職業道德規範，與甲集團保持超然獨立，並履行該規範之其他責任。本會計師相信已取得足夠及適切之查核證據，以作為表示保留意見之基礎。

### **關鍵查核事項**

關鍵查核事項係指依本會計師之專業判斷，對甲集團民國一一三年度合併財務報表之查核最為重要之事項。該等事項已於查核合併財務報表整體及形成查核意見之過程中予以因應，本會計師並不對該等事項單獨表示意見。除保留意見之基礎段所述之事項外，本會計師決定下列事項為關鍵查核事項。

[依審計準則 701 號「查核報告中關鍵查核事項之溝通」之規定，逐一敘明關鍵查核事項]

### **管理階層與治理單位對合併財務報表之責任**

[參見審計準則 700 號「財務報表查核報告」附錄一情況二之例示]

### **會計師查核合併財務報表之責任**

[參見審計準則 700 號「財務報表查核報告」附錄一情況二之例示]

xx會計師事務所

會計師：(簽名及蓋章)

會計師：(簽名及蓋章)

xx會計師事務所地址：

中華民國一一四年x月x日

如經集團主辦會計師判斷，無法取得足夠及適切查核證據對集團財務報表之影響係屬重大且廣泛，集團主辦會計師將出具無法表示意見之查核報告。

情況二 上市（櫃）公司之集團查核報告提及被提及查核人員之查核一組成個體與集團適用之財務報導架構相同，且組成個體財務報表之查核係依照我國適用之法令及審計準則執行時，會計師所出具無保留意見之查核報告

於此例示中，假設：

- 1.適用於對依照允當表達架構編製之合併財務報表所出具之查核報告。該查核屬集團查核，集團主辦會計師於集團查核報告提及被提及查核人員依照我國適用之法令及審計準則執行之查核，且組成個體與集團適用之財務報導架構相同。
- 2.集團主辦會計師依據所取得之查核證據，作成無保留意見之結論。
- 3.集團主辦會計師依據所取得之查核證據，推斷使受查者繼續經營之能力可能產生重大疑慮之事件或情況不存在重大不確定性。

## 會計師查核報告

甲公司（或其他適當之報告收受者）公鑒：

### 查核意見

甲公司及其子公司（甲集團）民國一一三年十二月三十一日及民國一一二年十二月三十一日之合併資產負債表，暨民國一一三年一月一日至十二月三十一日及民國一一二年一月一日至十二月三十一日之合併綜合損益表、合併權益變動表及合併現金流量表，以及合併財務報表附註（包括重大會計政策彙總），業經本會計師查核竣事。

依本會計師之意見，基於本會計師之查核結果及其他會計師之查核報告（請參閱其他事項段），上開合併財務報表在所有重大方面係依照證券發行人財務報告編製準則暨經金融監督管理委員會認可並發布生效之國際財務報導準則、國際會計準則、解釋及解釋公告編製，足以允當表達甲集團民國一一三年十二月三十一日及民國一一二年十二月三十一日之合併財務狀況，暨民國一一三年一月一日至十二月三十一日及民國一一二年一月一日至十二月三十一日之合併財務績效及合併現金流量。

### **查核意見之基礎**

本會計師係依照會計師受託查核簽證財務報表規則及審計準則執行查核工作。本會計師於該等準則下之責任將於會計師查核合併財務報表之責任段進一步說明。本會計師所隸屬事務所受獨立性規範之人員已依會計師職業道德規範，與甲集團保持超然獨立，並履行該規範之其他責任。基於本會計師之查核結果及其他會計師之查核報告，本會計師相信已取得足夠及適切之查核證據，以作為表示查核意見之基礎。

### **關鍵查核事項**

關鍵查核事項係指依本會計師之專業判斷，對甲集團民國一一三年度合併財務報表之查核最為重要之事項。該等事項已於查核合併財務報表整體及形成查核意見之過程中予以因應，本會計師並不對該等事項單獨表示意見。

[依審計準則 701 號「查核報告中關鍵查核事項之溝通」之規定，逐一敘明關鍵查核事項]

### **其他事項**

列入甲集團合併財務報表之子公司中，有關乙公司之財務報表未經本會計師查核，而係由其他會計師查核。因此，本會

計師對上開合併財務報表所表示之意見中，有關乙公司財務報表所列之金額，係依據其他會計師之查核報告。乙公司民國一一三年十二月三十一日及民國一一二年十二月三十一日之資產總額分別占合併資產總額之xx%及xx%，民國一一三年一月一日至十二月三十一日及民國一一二年一月一日至十二月三十一日之營業收入分別占合併營業收入之xx%及xx%。

### **管理階層與治理單位對合併財務報表之責任**

[參見審計準則 700 號「財務報表查核報告」附錄一情況二之例示]

### **會計師查核合併財務報表之責任**

本會計師查核合併財務報表之目的，係對合併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，並出具查核報告。合理確信係高度確信，惟依照審計準則執行之查核工作無法保證必能偵出合併財務報表存有之重大不實表達。不實表達可能導因於舞弊或錯誤。如不實表達之個別金額或彙總數可合理預期將影響合併財務報表使用者所作之經濟決策，則被認為具有重大性。

本會計師依照審計準則查核時，運用專業判斷及專業懷疑。本會計師亦執行下列工作：

1.辨認並評估合併財務報表導因於舞弊或錯誤之重大不實表達風險；對所評估之風險設計及執行適當之因應對策；並取得足夠及適切之查核證據以作為查核意見之基礎。因舞弊可能涉及共謀、偽造、故意遺漏、不實聲明或踰越內部控制，故未偵出導因於舞弊之重大不實表達之風險高於導因於錯誤者。

2.對與查核攸關之內部控制取得必要之瞭解，以設計當時情況下適當之查核程序，惟其目的非對甲集團內部控制之有效性表示意見。

3.評估管理階層所採用會計政策之適當性，及其所作會計估計與相關揭露之合理性。

4.依據所取得之查核證據，對管理階層採用繼續經營會計基礎之適當性，以及使甲集團繼續經營之能力可能產生重大疑慮之事件或情況是否存在重大不確定性，作出結論。本會計師若認為該等事件或情況存在重大不確定性，則須於查核報告中提醒合併財務報表使用者注意合併財務報表之相關揭露，或於該等揭露係屬不適當時修正查核意見。本會計師之結論係以截至查核報告日所取得之查核證據為基礎。惟未來事件或情況可能導致甲集團不再具有繼續經營之能力。

5.評估合併財務報表（包括相關附註）之整體表達、結構及內容，以及合併財務報表是否允當表達相關交易及事件。

6.對於集團內組成個體之財務資訊取得足夠及適切之查核證據，以對合併財務報表表示意見。本會計師負責對集團查核團隊成員之指導、監督及複核其執行之工作，並負責形成集團查核意見。

本會計師與治理單位溝通之事項，包括所規劃之查核範圍及時間，以及重大查核發現（包括於查核過程中所辨認之內部控制顯著缺失）。

本會計師亦向治理單位提供本會計師所隸屬事務所受獨立性規範之人員已遵循會計師職業道德規範中有關獨立性之聲明，並與治理單位溝通所有可能被認為會影響會計師獨立性之關係及其他事項（包括相關防護措施）。

本會計師從與治理單位溝通之事項中，決定對甲集團民國一一三年度合併財務報表查核之關鍵查核事項。本會計師於查核報告中敘明該等事項，除非法令不允許公開揭露特定事項，或在極

罕見情況下，本會計師決定不於查核報告中溝通特定事項，因可合理預期此溝通所產生之負面影響大於所增進之公眾利益。

xx會計師事務所

會計師：(簽名及蓋章)

會計師：(簽名及蓋章)

xx會計師事務所地址：

中華民國一一四年x月x日

**情況三 上市（櫃）公司之集團查核報告提及被提及查核人員之查核－組成個體與集團適用之財務報導架構不同，但組成個體財務報表之查核係依照我國適用之法令及審計準則執行時，會計師所出具無保留意見之查核報告**

於此例示中，假設：

- 1.適用於對依照允當表達架構編製之合併財務報表所出具之查核報告。該查核屬集團查核，集團主辦會計師於集團查核報告提及被提及查核人員依照我國適用之法令及審計準則執行之查核，但組成個體與集團適用之財務報導架構不同。
- 2.集團主辦會計師依據所取得之查核證據，作成無保留意見之結論。
- 3.集團主辦會計師依據所取得之查核證據，推斷使受查者繼續經營之能力可能產生重大疑慮之事件或情況不存在重大不確定性。

## 會計師查核報告

甲公司（或其他適當之報告收受者）公鑒：

### 查核意見

甲公司及其子公司（甲集團）民國一一三年十二月三十一日及民國一一二年十二月三十一日之合併資產負債表，暨民國一一三年一月一日至十二月三十一日及民國一一二年一月一日至十二月三十一日之合併綜合損益表、合併權益變動表及合併現金流量表，以及合併財務報表附註（包括重大會計政策彙總），業經本會計師查核竣事。

依本會計師之意見，基於本會計師之查核結果及其他會計師之查核報告（請參閱其他事項段），上開合併財務報表在所有重大方面係依照證券發行人財務報告編製準則暨經金融監督管理委員會認可並發布生效之國際財務報導準則、國際會計準則、解釋及解釋公告編製，足以允當表達甲集團民國一一三年十二月三十一日及民國一一二年十二月三十一日之合併財務狀況，暨民國一一三年一月一日至十二月三十一日及民國一一二年一月一日至十二月三十一日之合併財務績效及合併現金流量。

### **查核意見之基礎**

本會計師係依照會計師受託查核簽證財務報表規則及審計準則執行查核工作。本會計師於該等準則下之責任將於會計師查核合併財務報表之責任段進一步說明。本會計師所隸屬事務所受獨立性規範之人員已依會計師職業道德規範，與甲集團保持超然獨立，並履行該規範之其他責任。基於本會計師之查核結果及其他會計師之查核報告，本會計師相信已取得足夠及適切之查核證據，以作為表示查核意見之基礎。

### **關鍵查核事項**

關鍵查核事項係指依本會計師之專業判斷，對甲集團民國一一三年度合併財務報表之查核最為重要之事項。該等事項已於查核合併財務報表整體及形成查核意見之過程中予以因應，本會計師並不對該等事項單獨表示意見。

[依審計準則 701 號「查核報告中關鍵查核事項之溝通」之規定，逐一敘明關鍵查核事項]

### **其他事項**

列入甲集團合併財務報表之子公司中，乙公司依照不同之財務報導架構編製之財務報表未經本會計師查核，而係由其他

會計師查核。乙公司財務報表轉換為依證券發行人財務報告編製準則暨經金融監督管理委員會認可並發布生效之國際財務報導準則、國際會計準則、解釋及解釋公告編製所作之調整，本會計師業已執行必要之查核程序。因此，本會計師對上開合併財務報表所表示之意見中，有關乙公司調整前財務報表所列之金額，係依據其他會計師之查核報告。乙公司民國一一三年十二月三十一日及民國一一二年十二月三十一日之資產總額分別占合併資產總額之xx%及xx%，民國一一三年一月一日至十二月三十一日及民國一一二年一月一日至十二月三十一日之營業收入分別占合併營業收入之xx%及xx%。

#### **管理階層與治理單位對合併財務報表之責任**

[參見審計準則 700 號「財務報表查核報告」附錄一情況二之例示]

#### **會計師查核合併財務報表之責任**

[參見本審計準則附錄四情況二之例示]

xx會計師事務所

會計師：(簽名及蓋章)

會計師：(簽名及蓋章)

xx會計師事務所地址：

中華民國一一四年x月x日

情況四 上市（櫃）公司之集團查核報告提及被提及查核人員之查核－組成個體與集團適用之財務報導架構相同，但組成個體財務報表之查核非依照我國適用之法令及審計準則執行時，會計師所出具無保留意見之查核報告

於此例示中，假設：

- 1.適用於對依照允當表達架構編製之合併財務報表所出具之查核報告。該查核屬集團查核，集團主辦會計師於集團查核報告提及被提及查核人員之查核非依照我國適用之法令及審計準則執行，但組成個體與集團適用之財務報導架構相同。集團主辦會計師確定組成個體查核人員已執行額外程序以符合我國適用之法令及審計準則中之攸關規定。
- 2.集團主辦會計師依據所取得之查核證據，作成無保留意見之結論。
- 3.集團主辦會計師依據所取得之查核證據，推斷使受查者繼續經營之能力可能產生重大疑慮之事件或情況不存在重大不確定性。

## 會計師查核報告

甲公司（或其他適當之報告收受者）公鑒：

### 查核意見

甲公司及其子公司（甲集團）民國一一三年十二月三十一日及民國一一二年十二月三十一日之合併資產負債表，暨民國一一三年一月一日至十二月三十一日及民國一一二年一月一日至十二月三十一日之合併綜合損益表、合併權益變動表及合併

現金流量表，以及合併財務報表附註（包括重大會計政策彙總），業經本會計師查核竣事。

依本會計師之意見，基於本會計師之查核結果及其他會計師之查核報告（請參閱其他事項段），上開合併財務報表在所有重大方面係依照證券發行人財務報告編製準則暨經金融監督管理委員會認可並發布生效之國際財務報導準則、國際會計準則、解釋及解釋公告編製，足以允當表達甲集團民國一一三年十二月三十一日及民國一一二年十二月三十一日之合併財務狀況，暨民國一一三年一月一日至十二月三十一日及民國一一二年一月一日至十二月三十一日之合併財務績效及合併現金流量。

### **查核意見之基礎**

本會計師係依照會計師受託查核簽證財務報表規則及審計準則執行查核工作。本會計師於該等準則下之責任將於會計師查核合併財務報表之責任段進一步說明。本會計師所隸屬事務所受獨立性規範之人員已依會計師職業道德規範，與甲集團保持超然獨立，並履行該規範之其他責任。基於本會計師之查核結果及其他會計師之查核報告，本會計師相信已取得足夠及適切之查核證據，以作為表示查核意見之基礎。

### **關鍵查核事項**

關鍵查核事項係指依本會計師之專業判斷，對甲集團民國一一三年度合併財務報表之查核最為重要之事項。該等事項已於查核合併財務報表整體及形成查核意見之過程中予以因應，本會計師並不對該等事項單獨表示意見。

[依審計準則 701 號「查核報告中關鍵查核事項之溝通」之規定，逐一敘明關鍵查核事項]

### **其他事項**

列入甲集團合併財務報表之子公司中，乙公司之財務報表未經本會計師查核，而係由其他會計師依照不同之審計準則查核。因此，本會計師對上開合併財務報表所表示之意見中，有關乙公司財務報表所列之金額，係依據其他會計師之查核報告及其為符合會計師受託查核簽證財務報表規則及我國審計準則攸關規定所執行額外查核程序之結果。乙公司民國一一三年十二月三十一日及民國一一二年十二月三十一日之資產總額分別占合併資產總額之xx%及xx%，民國一一三年一月一日至十二月三十一日及民國一一二年一月一日至十二月三十一日之營業收入分別占合併營業收入之xx%及xx%。

#### **管理階層與治理單位對合併財務報表之責任**

[參見審計準則 700 號「財務報表查核報告」附錄一情況二之例示]

#### **會計師查核合併財務報表之責任**

[參見本審計準則附錄四情況二之例示]

xx會計師事務所

會計師：(簽名及蓋章)

會計師：(簽名及蓋章)

xx會計師事務所地址：

中華民國一一四年x月x日

如被提及查核人員不須執行額外程序即可符合我國適用之法令及審計準則中之攸關規定，則可適用情況二之查核報告例示。

**情況五 上市（櫃）公司之集團查核報告提及被提及查核人員之查核－組成個體與集團適用之財務報導架構不同，且組成個體財務報表之查核非依照我國適用之法令及審計準則執行時，會計師所出具無保留意見之查核報告**

於此例示中，假設：

- 1.適用於對依照允當表達架構編製之合併財務報表所出具之查核報告。該查核屬集團查核，集團主辦會計師於集團查核報告提及被提及查核人員之查核非依照我國適用之法令及審計準則執行，且組成個體與集團適用之財務報導架構不同。集團主辦會計師確定被提及查核人員已執行額外程序以符合我國適用之法令及審計準則中之攸關規定。
- 2.集團主辦會計師依據所取得之查核證據，作成無保留意見之結論。
- 3.集團主辦會計師依據所取得之查核證據，推斷使受查者繼續經營之能力可能產生重大疑慮之事件或情況不存在重大不確定性。

## **會計師查核報告**

甲公司（或其他適當之報告收受者）公鑒：

### **查核意見**

甲公司及其子公司（甲集團）民國一一三年十二月三十一日及民國一一二年十二月三十一日之合併資產負債表，暨民國一一三年一月一日至十二月三十一日及民國一一二年一月一日至十二月三十一日之合併綜合損益表、合併權益變動表及合併

現金流量表，以及合併財務報表附註（包括重大會計政策彙總），業經本會計師查核竣事。

依本會計師之意見，基於本會計師之查核結果及其他會計師之查核報告（請參閱其他事項段），上開合併財務報表在所有重大方面係依照證券發行人財務報告編製準則暨經金融監督管理委員會認可並發布生效之國際財務報導準則、國際會計準則、解釋及解釋公告編製，足以允當表達甲集團民國一一三年十二月三十一日及民國一一二年十二月三十一日之合併財務狀況，暨民國一一三年一月一日至十二月三十一日及民國一一二年一月一日至十二月三十一日之合併財務績效及合併現金流量。

### **查核意見之基礎**

本會計師係依照會計師受託查核簽證財務報表規則及審計準則執行查核工作。本會計師於該等準則下之責任將於會計師查核合併財務報表之責任段進一步說明。本會計師所隸屬事務所受獨立性規範之人員已依會計師職業道德規範，與甲集團保持超然獨立，並履行該規範之其他責任。基於本會計師之查核結果及其他會計師之查核報告，本會計師相信已取得足夠及適切之查核證據，以作為表示查核意見之基礎。

### **關鍵查核事項**

關鍵查核事項係指依本會計師之專業判斷，對甲集團民國一一三年度合併財務報表之查核最為重要之事項。該等事項已於查核合併財務報表整體及形成查核意見之過程中予以因應，本會計師並不對該等事項單獨表示意見。

[依審計準則 701 號「查核報告中關鍵查核事項之溝通」之規定，逐一敘明關鍵查核事項]

### **其他事項**

列入甲集團合併財務報表之子公司中，乙公司依照不同之財務報導架構編製之財務報表未經本會計師查核，而係由其他會計師依照不同之審計準則查核。乙公司財務報表轉換為依證券發行人財務報告編製準則暨經金融監督管理委員會認可並發布生效之國際財務報導準則、國際會計準則、解釋及解釋公告編製所作之調整，本會計師業已執行必要之查核程序。因此，本會計師對上開合併財務報表所表示之意見中，有關乙公司調整前財務報表所列之金額，係依據其他會計師之查核報告及其為符合會計師受託查核簽證財務報表規則及我國審計準則攸關規定所執行額外查核程序之結果。乙公司民國一一三年十二月三十一日及民國一一二年十二月三十一日之資產總額分別占合併資產總額之xx%及xx%，民國一一三年一月一日至十二月三十一日及民國一一二年一月一日至十二月三十一日之營業收入分別占合併營業收入之xx%及xx%。

#### **管理階層與治理單位對合併財務報表之責任**

[參見審計準則 700 號「財務報表查核報告」附錄一情況二之例示]

#### **會計師查核合併財務報表之責任**

[參見本審計準則附錄四情況二之例示]

xx會計師事務所

會計師：(簽名及蓋章)

會計師：(簽名及蓋章)

xx會計師事務所地址：

中華民國一一四年x月x日

## 附錄五 集團查核團隊指示函中應包括及得包括之事項（相關條文：第一六一條）

依本審計準則之規定，對組成個體查核人員之指示函中應包括之事項以加底線表示，未加底線者係指得包括之事項。

### 與組成個體查核人員工作規劃攸關之事項：

1. 在組成個體查核人員瞭解集團查核團隊將採用其工作之情況下，要求組成個體查核人員確認將與集團查核團隊配合。
2. 與集團查核攸關之職業道德規範，特別是獨立性規範。
3. 對組成個體財務資訊執行查核或核閱時，組成個體執行重大性（如適用時，特定交易類別、科目餘額或揭露事項之執行重大性）。
4. 對組成個體財務資訊執行查核、核閱或特定查核程序時，顯然微小之門檻。
5. 集團管理階層編製之關係人名單，以及集團查核人員已知之其他關係人，並要求組成個體查核人員及時告知集團管理階層或集團查核團隊先前未辨認出之關係人。
6. 組成個體查核人員應執行之工作、對該工作之採用，以及於查核初始階段及查核進行中工作之協調，包括集團查核團隊預計對組成個體查核人員工作之參與。
7. 完成工作之時程表。
8. 集團管理階層與集團查核團隊預計拜訪之日期，以及預計與組成個體管理階層及組成個體查核人員召開會議之日期。
9. 重要聯絡人名單。
10. 對集團內交易（包括未實現損益）及其相關科目餘額應執行之工作。

- 11.其他法定報告責任之指引，例如集團查核人員對集團管理階層就內部控制有效性聲明之報告。
- 12.當組成個體財務資訊工作之完成時點與集團查核人員對集團財務報表達成查核結論之時點有落差時，應對期後事項之複核給予特定指示。

### **與組成個體查核人員工作執行攸關之事項：**

- 1.所辨認導因於舞弊或錯誤之集團財務報表重大不實表達之顯著風險中，與組成個體查核人員之工作攸關者，並要求組成個體查核人員及時溝通其所辨認其他因組成個體之舞弊或錯誤而導致集團財務報表重大不實表達之顯著風險，以及組成個體查核人員對該等風險之因應。
- 2.集團查核人員對所有或部分組成個體共同適用之資訊科技系統執行控制測試所發現之事項，以及組成個體查核人員應執行之控制測試。
- 3.內部稽核對組成個體（或與組成個體攸關）之控制執行工作之發現。
- 4.當組成個體查核人員對組成個體之財務資訊執行工作時所取得之查核證據，與集團查核團隊原先取得並據以執行風險評估之查核證據相互矛盾時，要求及時進行溝通。
- 5.要求取得組成個體管理階層遵循適用之財務報導架構之聲明，或組成個體財務資訊所採用之會計政策與集團財務報表所採用者間之差異業已揭露之聲明。
- 6.組成個體查核人員應作成書面紀錄之事項。

### **其他資訊**

- 1.要求於完成對組成個體財務資訊之工作時，與集團查核團隊溝通第四十五條（如適用時，亦包括第二二五條）所列之事項。

2.另尚有下列向集團查核人員報告之事項：

(1)重大會計、財務報導及審計之事項，包括會計估計及相關判斷。

(2)與組成個體繼續經營有關之事項。

(3)與訴訟及賠償有關之事項。

(4)組成個體查核人員對組成個體財務資訊執行工作時所辨認之內部控制顯著缺失，以及顯示存有舞弊之資訊。

(5)組成個體查核人員所隸屬事務所品質管理制度之評估結果。

3.要求當有任何重大或異常事件發生時，儘早通知集團查核人員。

## 附錄六 本審計準則重要名詞中英對照表

聯合財務報表	Combined financial statements
合併流程	Consolidation process
企業或營運單位	Entities or business units
財務報導程序手冊	Financial reporting procedures manuals
集團查核	Group audit
集團財務報表	Group financial statements
國際財務報導準則	International Financial Reporting Standards (IFRS)
國際審計準則	International Standards on Auditing (ISA)
被提及查核人員	Referred-to auditors
管理階層偏頗	Management bias
集團財務報表整體重大性	Materiality for the group financial statements as a whole
報導資料	Reporting package
次級合併流程	Sub-consolidation

本審計準則草案若非為提供意見所需，不得有重製（含複印、影印、印刷、筆錄或以其他方法有形之重複製作）之行為，違者依法究辦。