

【專題二】

國際型會計師事務所對於審計品質指標（AQI）之推動實務

徐建業（資誠會計師事務所會計師）
湯心瑤（資誠會計師事務所協理）

壹、前言

會計師肩負為企業財務報表把關的簽證責任，企業財務報表是投資人評估企業價值的重要依據，對經濟與投資活動的穩定發展至關重要，因此，全球監理機關對於肩負企業財務報表把關責任的會計師皆訂有相關規範，且規範力度日益加大，為的就是要確保會計師對財務報表的查核品質。事實上，不只監理機關重視會計師查核品質，會計師為了鞏固公眾對會計師查核報告及財務報表之信賴，維護會計師立足的基石，對於自身的品質管制，亦有相當程度的要求與堅持。

貳、會計師事務所之品質管制

我國審計準則公報第四十六號規定會計師事務所提供審計及相關服務，應依公報規定建立品質管制制度，建立能合理確信事務所及其人員已遵循專業準則與法令，以及事務所或主辦會計師能於當時情況下出具適當之報告的制度，以及落實政策及追蹤考核其遵循情形所訂的具體作法。

依據我國審計準則公報第四十六號之規定，會計師事務所的品質管制制度通常包括

處理以下六大要素的政策及程序：1. 事務所領導階層對品質管制之責任、2. 職業道德規範、3. 案件之承接與續任、4. 人力資源、5. 案件之執行、6. 追蹤考核。

在「追蹤考核」方面，主要目的在於評估：是否遵循專業準則及法令、品質管制制度是否經適當設計並有效執行、品質管制政策及程序是否已適當運作，使事務所或主辦會計師能於當時情況下出具適當之報告。具體做法包括：定期選取審計案件進行品質檢查、由事務所指派之會計師或其他具備足夠且適切經驗及權限之人員擔負追蹤考核之責任等。由於上述做法主要是透過案件抽檢的方式進行，若案件品質檢查比例太少，恐無法有效達到追蹤考核的目的，但如果檢查比例增加，會計師事務所要投入的追蹤考核人力也會增加，又可能流於不效率。因此，實務上，部分會計師事務所除了針對案件品質檢查抽檢外，也運用一套量化衡量指標做為輔助之監督工具，稱之為「審計品質指標（Audit Quality Indicators，AQI）」。

參、審計品質指標（AQI）於實務界之推動實務

一、審計品質指標（AQI）是世界潮流

審計品質指標（Audit Quality Indicators，AQI）主要的功能在於：透過量化衡量指標的建立，以及對各項指標的追蹤及分析，讓會計師事務所可以瞭解其內部品質管制制度執行的落實狀況，更便於會計師事務所辨識潛在品質風險，或是已經呈現的品質風險，並且據以發展相關的因應計畫，以持續改善內部品質管制制度，有助於會計師事務所監督內部品質管制制度有效性。因此，近年來，除了部分大型會計師事務所開始採行審計品質指標（AQI）之外，許多國家的會計或審計監理機構，也陸續發布與審計品質指標（AQI）相關的指引或規範。例如：美國的公開發行公司會計監督委員會（Public Company Accounting Oversight Board，以下簡稱 PCAOB），以及英國的英國財務匯報局（Financial Reporting Council，以下簡稱 FRC）。

二、審計品質指標（AQI）應用：以國際型會計師事務所為例

PwC 全球聯盟組織（以下簡稱「PwC 聯盟所」）於多年前即已開始導入審計品質指標（AQI）。本文將就本所如何導入及推動審計品質指標（AQI）與諸位讀者分享。

本所依據 PwC 聯盟所之規範，自民國 105 年起開始導入審計品質指標（AQI），在導入初期，採用 PwC 聯盟所之建議架構，設計 22 項量化衡量指標，由會計師事務所管理階層及各功能性部門參酌品質管制重點，針對逐項指標進行討論，包含但不限於資訊的蒐集、系統的支援、監控的範圍等，具體訂定每項指標之定義及其衡量之目的。

由於審計品質指標（AQI）的使用重點在於透過趨勢分析來辨識可能的潛在品質風險，因此，管理階層及各功能性部門在確定各項指標之定義後，亦會考量各項指標之歷史趨勢及分析結果，以設定各項指標在當年度之預期目標，並且針對前述趨勢分析結果所辨識之潛在，或者已經呈現的品質風險，發展相關的因應計畫，以消弭可能相關風險。此外，為使審計品質指標（AQIs）之推動更為落實，本所在推行時亦綜合考量各項指標之性質及權責歸屬，逐步將若干指標與合夥人、業務單位以及功能部門負責人之年度績效考核相結合。

茲就本所推動審計品質指標（AQI）之相關重點及具體做法分述於後：

（一）審計品質指標宜涵蓋「預防性」觀點及「追溯性」觀點

審計品質的預防和追溯，是兩個不同的觀念，一為事前，一為事後。不過，對於品質管制而言，兩者同等重要。因此，PwC 在建立審計品質指標（AQI）時，兼顧審計品質的預防和追溯兩大觀點，同時設計領先指標（Leading indicator）及落後指標（Lagging indicator），以更為全面的觀點來衡量審計品質。同時兼顧審計品質的預防和追溯兩大觀點。

1. 領先指標（Leading indicator）：是從事先預防的角度出發，主要著眼於：在潛在品質風險導致品質管制制度缺失之前，即辨識出該風險，並據以擬定相關因應計畫來消弭該風險。
2. 落後指標（Lagging indicator），則是從追本溯源的角度出發，主要著眼於：辨識已發生的缺失，針對這些缺失執行根本原因分析（Root cause analysis），以瞭解該項缺失之所以發生的根本原因，並據以擬定改善措施，以進一步改善及強化會計師事務所的內部品質管制制度。

（二）審計品質指標的設計，宜依據不同層級，分別考量

會計師事務所的品質管制，依照管制的重點及權責的劃分，通常可以區分為事務所管理層級（Firm level），以及審計案件個案層級（Engagement level）。因此，在考量審計品質指標的設計時，就事務所管理層級及審計案件個案層級兩個面向，分別加以定義其相關的審計品質要素（Audit Quality Factors），再據以發展相對應的審計品質指標（AQI）。

（三）事務所管理層級的審計品質要素：

1. 獨立性（Independence）：確保會計師事務所、會計師事務所人員及其他

受獨立性規範之人員，已依相關規定維持獨立性。相對應的審計品質指標（AQI）例舉：個人獨立性遵循測試之違規缺失率。

2. 人力適足性（Availability）：確保有足夠且適任的人力資源。相對應的審計品質指標（AQI）例舉：招募人數目標之達成率。
3. 技能（Skill）：確保會計師事務所人員獲得相關技能之教育訓練。相對應的審計品質指標（AQI）例舉：必修課程未依規定修畢之比率。
4. 動機（Motivation）：確保會計師事務所人員保有提供高品質工作的足夠動力。相對應的審計品質指標（AQI）例舉：員工滿意度調查之量化調查結果。
5. 支援（Support）：確保會計師事務所品質管制制度的運作，能在會計師事務所人員執行審計工作時，提供必要支援。相對應的審計品質指標（AQI）例舉：主管機關就會計師事務所品質管制制度發現之重大缺失個數，據以衡量該制度是否有效運作。

（四）個案管理層級的審計品質要素：

1. 專案管理（Project Management）：確保在接受委任之前，已執行詳細的風險分析、指派適當的查核團隊以及適當規劃審計程序。相對應的審計品質指標（AQI）例舉：未於承接續任案件前完成風險評估之缺失率。
2. 工作底稿（Documentation）：執行並及時記錄所執行之查核程序。相對應的審計品質指標（AQI）例舉：工作底稿時否於查核報告日經適當覆核。
3. 指導跟監督（Direction and Supervision）：確保由有經驗且適任的人員，指導並監督查核團隊，以及覆核相關工作底稿。相對應的審計品質指標（AQI）例舉：案件主辦會計師、主辦經理對案件投入時數之比率。
4. 案件執行（Engagement Performance）：確保案件依據相關法令、規範及準則執行。相對應的審計品質指標（AQI）例舉：外部檢查發現重大缺失的比率。

除此之外，會計師事務所在考量審計品質要素（Audit Quality Factors）之設定時，亦應參酌我國審計準則公報第四十六號所規範之品質管制制度要素（1. 事務所領導階層對品質管制之責任、2. 職業道德規範、3. 案件之承接與續任、4. 人力資源、5. 案件之執行、6. 追蹤考核。）相關規定。

（五）審計品質指標的具體推動做法

上述審計品質指標（AQI）及相關的因應計畫，均經管理階層之核准，管理階層及各功能性部門針對各項指標之實際狀況定期進行檢討，以適時辨識有無任何狀況之改變，以及時調整相應之因應計畫。此外，會計師事務所亦宜藉由品質管制制度之評估程序，定期監督各項計畫之落實情形。以本所為例，主要是依據 PwC 聯盟所審計品質檢查之規定，將審計品質指標（AQI）之相關作業設計及執行有效性，均列入 PwC 聯盟所整體品質管制覆核中，並且持續進行評估。

續後，會計師事務所各功能性部門於每年度發展工作計畫時，檢討指標調整之必要性，以及當年度之預計目標是否需要調整。透過歷次的討論及調整，以使審計品質指標（AQI）更加貼合會計師事務所管理需求，並與審計服務業務風險及品質管制制度之運行確實連結。以本所為例，除了遵循 PwC 聯盟所建議之指標，亦會參酌資誠本身的品質管制重點，具體訂定每項指標之定義（包括計算方式）及其衡量之目的。茲透過模擬情境方式說明審計品質指標（AQI）之具體運用方式：

模擬情境一：人力適足性（Availability）

為確保會計師事務所有足夠且適任的人力資源，擬訂兩項攸關的審計品質指標（AQI）：1. 目標招募人數達成率、2. 各職級人員離職率。並由人力資源部門負責定期追蹤相關指標的發展趨勢。

在第一季針對該等指標之實際執行狀況進行覆核時，人力資源部門發現，資深員工離職比率高於預期，且招募狀況亦未達到目標人數。根據前述評估，預期會計師事務所當年度的年底審計工作人員將會減少，並且可能會因人力不足，從而衍生有損審計工作品質之風險。

因此，經過部門討論，決議下列因應計畫，以消弭風險：

1. 發布工作借調機會公告，並積極招聘資深員工；
2. 加大有經驗工作者之招聘工作力度；
3. 加強落實提前審計工作計畫。

透過上述模擬情境，可以看出審計品質指標（AQI）有助於人力資源部門和管理階層即時監控會計師事務所人力資源是否足夠，並且擬定相關因應措施，即早採取應對行動。

模擬情境二：技能（Skill）

為確保會計師事務所審計品質，除了要確保有足夠的人力資源之外，也必須提供必要的專業訓練，以確保會計師事務所人員具有足夠專業能力。因此，教育訓練部門負責人在審計品質指標（AQI）中，制定必修課程未修畢比率這項指標。透過監控此一比率的发展趨勢，以掌握人員專業能力狀況。

在第一季進行覆核時，教育訓練負責人透過該比率之趨勢分析，發現某一業務單位的未修畢比率比其他業務單位來得高，且年度中總有幾個月份的未修畢狀況普遍較其他月份來得高。根據前述評估，預期人員可能因未接受完整教育訓練，從而衍生有損審計工作品質之風險。

教育訓練負責人在進一步瞭解根本原因後，經過討論，擬定下列因應計畫，以消弭風險：

1. 要求未修畢業務單位的負責人加強督導、重新檢視，並調整未來年度的訓練計畫及時程。
2. 提高線上課程比重，增加員工教育訓練施行時間及空間之彈性。

透過上述模擬情境，可以看出審計品質指標（AQI）有助於會計師事務所即時掌握人員的教育訓練狀況，使其能維持專業知識及能力。

（六）實務推行的常見問題

1. 在建立審計品質指標（AQI）及決定範圍時，哪些事項宜納入考量？

會計師事務所在發展審計品質指標（AQI）時，宜將自身的管理需求納入考量，並且參酌品質管制制度在執行的過程中，可以產生的資訊內容，以訂定適當的指標範圍。

舉例來說，會計師事務所在設計與獨立性攸關的指標時，可能會考慮將「個人獨立性遵循測試違失率」納入指標中，此時，倘若會計師事務所現行的品質管制制度流程只要求針對合夥人進行個人獨立性遵循測試，而未針對事務所其他職級人員進行相關遵循測試時，則其所設定的「個人獨立性遵循測試違失率」指標，就只能適用於合夥人。同理，會計師事務所在設計與教育訓練攸關的指標時，可能會考慮將「必修課程未修畢比率」納入指標，此時就要先思考，這項指標下所監控的必修課程範圍要涵蓋那些項目，才能據

以取得攸關資訊並一致採用。

除了以上提及的範圍設定外，也要進一步思考該等指標是否需要進行深入拆解，以使資訊之呈現與解讀更貼近管理需求。舉例而言，諸如人員離職率、必修課程未修畢比率都是可以進一步依職級拆分的項目，透過精確的拆分，有助於後續資料分析階段，能更快速地掌握問題癥結點，並且在進一步瞭解原因後，即時採取必要措施。

2. 審計品質指標（AQI）的計算及監控頻率如何決定？

每一項審計品質指標（AQI）的計算及監控頻率不一定相同。會計師事務所宜先評估每項指標的性質，以及其背後所代表的品質管制制度運作流程及其相關作業之頻率，以決定該項指標之計算及監控頻率。

例如：會計師事務所可能需要密集地關注人員離職情形，但對於校園招募目標人數達成情形，只在特定月份較有需求。因此，將人員離職率指標之頻率設定為每月一次可能較合適，而校園招募目標人數達成率則設定為特定月份提供。

意即，並非每項指標的監控都需設定相同頻率，會計師事務所宜在考量自身情況後，據以設計合適的監控頻率，並持續進行分析與監控即可。

3. 在蒐集用以計算審計品質指標（AQI）的基礎數據時，應考量哪些？

會計師事務所在設定審計品質指標（AQI）時，除了考量會計師事務所現行的品質管制制度流程之外，也要考量攸關資料如何產生、如何取得等執行細節。當相關基礎數據必須透過系統匯集產生時，會計師事務所宜將相關系統及系統報表之調整作業（或開發作業）一併納入考量。於此同時，為了配合系統資料產出的需求，會計師事務所可能需要針對原有的作業流程進行相對的調整及宣導。

舉例來說，當事務所將「案件會計師逾期（逾報告日）覆核底稿違失率」之指標納入監控項目時，由於查核團隊均會將報告日維護於工作底稿系統中，因此，負責此項監控作業的單位，需與資訊部門討論如何開發合適的系統報表程式，以自動且定期透過工作底稿系統撈取監控所需之相關資訊。

此外，以量化衡量指標進行監控之核心目的在於：促進會計師事務所內

部品質管制制度之落實，因此，在監控之餘，也需強化宣導環節，透過定期的提醒通知，要求查核團隊即時落實相關規定。

肆、結語

本所現行之審計品質指標（AQI），主要是用於衡量審計品質管制制度執行情形之良窳，同時，亦用於檢測事務所內部在各項品質管制循環是否存有風險，以協助管理階層及各功能性部門監督及強化各項品質管制措施。依據本所實際推行之經驗，透過各項量化衡量數據，確實有助於管理者將管理重點聚焦，雖然在推行過程中，針對如何訂定量化指標、如何透過適當資訊系統蒐集量化衡量所需之相關資訊，皆需投以相當大的研究心力與討論時間，不過，在這段辛苦的過程中，事務所管理階層、業務單位以及功能部門負責人也會對會計師事務所的內部品質管制制度有更深一層的瞭解。而透過定期的指標檢討及調整過程，也有助於會計師事務所更能因應大環境的變動，更精準的掌握潛在風險。

綜上所述，在國際間逐漸受到重視的審計品質指標（AQI），能夠發揮量化衡量指標的優勢，幫助會計師事務所以更有效率的方式，針對關鍵風險進行更全面的追蹤及掌控，是會計師事務所在傳統品質管制追蹤考核做法之外，更可以強化會計師事務所之風險管理。

~ 期貨交易提醒 ~

期貨交易具保證金或權利金交易之槓桿特性，風險較高，開戶前應審慎考慮本身的財務能力及經濟狀況是否適合從事，並應詳讀相關風險預告書。