

## 【專題一】



## 會計師事務所之案件品質複核簡介

潘慧玲會計師（資誠聯合會計師事務所）

### 壹、前言

提供高品質的服務是會計師事務所工作的核心，核心價值之展現，除了協助客戶解決問題，為客戶提供全方位之專業服務外，秉持會計師之專業知識技能、遵循主管機關所規範之專業準則及法令規定，對企業之財務報表資訊執行查核，並依據查核結果對企業之財務報表提供合理確信是審計部門最基本的服務。隨著歷年在各國爆發的財務醜聞後，國際趨勢除了持續強化公司治理之力道外，亦積極調整對會計師之管理，以呼應大眾對於會計師專業公信力之期望之高漲。然而除了法律規範及主管機關頒布的各種監理機制外，會計師事務所自律管理機制之發揮及落實，維持高品質的專業素養，才能塑造及奠定會計師對社會信任的重要保障，維護會計師專業核心價值及公信力。

國際審計與認證準則委員會（以下簡稱「IAASB」）為了強化會計師事務所品質方面的管理及重視，在 2020 年發布並更新了三號與品質管制有關之準則，分別為 ISQM 1、ISQM 2 及 ISA220 (Revised)。為健全台灣會計師事務所內部治理機制，並提供會計師事務所建立品質管制制度有依循準據，財團法人中華民國會計研究發展基金會爰參考 IAASB 所發布上列各項國際準則，於 2022 年度研議修正審計準則、核閱準則、確信準則及其他相關服務準則，並訂定會計師事務所之品質管理準則 1 號「會計師事務所之品質管理」，要求會計師事務所應以風險基礎方法，設計及執行品質管理制度，以協助會計師事務所有效達成品質管理目的。透過這些品質管理準則之發布，為會計師事務所之自律機制提供明確之指引，讓會計師事務所能夠建立各項品質管理制度相關之政策或程序、甚至是相關監控機制，並將這些對於品質管理之要素元件融入事務所文化日常中，以期能落實會計師事務所之品質管制。

## 貳、案件品質複核適用範圍

台灣的品質管理準則 2 號「案件品質複核」，係於 2023 年 7 月 18 日發布，對財務報導期間結束日在 2023 年 12 月 31 日（含）以後之歷史性財務資訊之查核或核閱案件適用之，並對 2024 年 1 月 1 日（含）以後承接或續任之非屬歷史性財務資訊查核或核閱之其他確信案件或其他相關服務案件適用之。品質管理準則 2 號 - 案件品質複核發布之後，需要被納入案件品質複核的案件，不再僅侷限於一般的歷史性財務資訊之查核或核閱案件，會計師所執行的其他確信案件或其他相關服務的案件同樣的也需要適用案件品質管理制度。

事務所在訂定什麼樣的案件需要案件品質複核的政策或程序時，除了需要考量法令所要求之案件品質複核外，同時亦須要考慮各項可能影響案件品質之風險指標，風險指標可能包含源自會計師擬提供服務之案件類型、擬出具報告或交付文件類型或擬承接之企業類型。事務所除了考量企業型態（如是否為具有公眾利益之個體）、企業之營運或產業是否具有高度複雜性或不確定性（如具有高度不確定性之會計估計議題或繼續經營能力可能產生重大疑慮）外，尚

應考量事務所在承接案件時是否具備適當之人員及專業知識得以執行案件並掌握案件風險（如擬承接案件之產業為新興產業或特殊產業，或擬承接之案件為近期積極發展之溫室氣體盤查確信）。

除了這些普遍會被考慮的因素外，如企業營運中是否有發生特殊問題（如內部或外部稽核檢查發現內部控制存有顯著缺失）、甚至是事務所擬出具報告其使用對象及報告使用者之使用目的，都需要依照事務所長期對風險事項之觀察及判斷後，根據事務所辨識出之風險及擬回應風險之相關因應計畫而制訂案件品質複核範圍之政策或程序，並將需納入事務所品質複核管制之案件條件載明於事務所政策或程序中，供事務所執行業務的人員能夠有明確之判斷標準，作為事務所推動及落實案件品質複核管理的第一步。

## 參、案件品質複核人員之指派與資格

由於案件品質複核是會計師事務所品質管理制度下至關重要的一環，因此品質管理準則 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，並給予事務所一套明確架構及指引，以建立事務所之案件品質複核制度。依據會計師事務所品質管理架構及專業準則規範，符合特定條件之審計案件均需指派品質複合會計師協助案件執行之品質管控。而品質複核會計師為具備相關專業知識及經驗之合夥人，以獨立客觀之角度，複核查核團隊是否對案件所便是之重大風險、特定會計、審計議題及財務報告與揭露等取得適當且足夠之查核證據及回應，並做適當之揭露。

事務所於辨識案件品質複核人員之資格及案件品質複核人員之指派時應考量之事項可能包含：

### 一、建置及辨識能擔任案件品質複核人員之人力資源

案件品質複核人員進行案件品質複核工作，首先事務所必須先訂定相關

之政策或程序，明訂可被指派為案件品質複核人員之資格條件。當資格條件被定義後，事務所接下來要考量的即是辨識事務所有多少符合所訂資格之內部人員，這些即將擔任案件品質複核工作的人員有哪些專業服務經驗、專精於那些產業、主要服務客戶有哪些？經過事務所盤點及評估過事務所內部人力資源，才能進行後續案件品質複核人員之指派。

在某些情況下，事務所內部可能無適當之合夥人或其他人員得執行案件品質複核工作，而有可能聘請外部單位之專業人員擔任案件品質複核人員（例如來自聯盟事務所、所隸屬聯盟內之架構或組織，或服務機構之專業人員）。當事務所有使用外部專業人員進行案件品質複核工作時，事務所與該外部專業人員也須遵守有關品質管理準則 1 號中對聯盟所、聯盟服務或服務機構之規定。

## **二、評估案件品質複核人員適任能力，需要包含有足夠時間參與案件**

品質管理準則 2 號「案件品質複核」敘明事務所須訂定明確之政策或程序、賦予事務所內部具有專業能力、適任能力及適當權限之人員，以履行案件品質複核之職責。

過往實務上，事務所可能以具備專業能力（如產業或主要服務客戶）為指派案件品質複核人員時之第一優先考量。但若真的要落實案件品質複核這個工作，再怎麼具有專業能力的人員也需要有足夠之時間參與案件，才能夠與案件之執行團隊有充分的溝通、了解案件服務內容、掌握案件執行團隊如何規劃及執行工作、是否有特定複雜或風險議題，執行團隊應如何回應等。這種過程都需要案件品質複核人員確實的參與及投入，才能回饋執行團隊其客觀獨立之意見，以達到案件品質管理之目的。

若事務所在設計或安排案件品質複核人員指派時，僅考慮內部人員之專業能力，而不考慮事務所人力資源安排、或該人員現行工作負擔是否具有足夠之時間能夠投入案件，案件品質複核人員可能迫於時程緊迫而讓案件品質複核的安排流於形式。因此，案件品質複核這號準則中，不同於以往，更明確指出有

足夠時間為案件品質複核人員適任能力之一。

### 三、落實案件品質複核人員冷靜期之要求

案件品質複核人員功能之發揮，即是可貴於品質複核人員非執行團隊成員之角色、得以獨立及客觀之角度參與案件之執行，並依據自身專業知識或服務經驗提供執行團隊不同角度之意見。長年服務同一客戶，較易陷入過往既有模式的窠臼或易將過去服務經驗套用在現時的狀況中，而可能忽略了從過往年度持續累積之需調整或更正之事項或新年度新事件對企業可能之影響。案件品質複核準則第 18 條，除了明確說明事務所亦應制定政策或程序外，案件合夥人應有兩年之冷卻期，也就是參與同一案件之品質複核人員之角色累積達一定年數後（依據目前職業道德規範公報第 14 號之規定為 7 年），需抽離該案件兩年後，才能再次擔任該案件之案件品質複核人員，以強化案件品質複核人員之客觀性。

事務所除了有政策或程序規範案件合夥人之冷卻期外，實務上亦可能需要建置相關之管控機制或系統，以協助事務所管理階層或權責管理人員在指派品質複核人員時，能確實遵循準則冷卻期之規範。

### 四、考量使用案件協助複核人員

隨著企業的跨國架構、多元化經營、高度系統化等不同與以往之經濟活動，會計師查核範圍內容也更加複雜、同時也增加審計業務的困難度。會計師在審計過程中，可能更需要具備相關專門知識之人員，借重其專門知識、技能或專長以了解企業所進行之特定交易，協助案件品質複核人員所評估案件服務團隊所作與該等交易有關之重大判斷，以使案件品質複核人員所執行品質複核的工作更臻完善。

在本次發布之案件品質複核準則亦開放了案件品質複核人員使用助理人員情況，在某些情況之下，由具備攸關專門知識之人員或團隊協助案件品質複核

人員。該等協助案件品質複核人員之助理人員的資格同樣不能是案件服務團隊的成員、須具備專業能力、適任能力(包括有足夠的時間)、同時亦需要遵循攸關之職業道德規範(包括客觀性及獨立性之威脅之規定)。協助案件品質複核人員之助理人員有可能是事務所外部之人員，此時事務所可以透過與該外部人員簽訂合約或協議，訂定該協助案件品質複核人員之助理人員與遵循攸關職業道德規範有關之責任及其應遵守之規範。

然而，採用協助案件品質複核人員之助理人員並不取代或豁免原先身為案件品質複核人員之職責，案件品質複核人員仍需要對整體案件品質之結果負起全責、並須決定協助案件品質複核人員之助理人員所執行之性質、時間及範圍，並應對該助理人員執行之工作及結果進行監督及複核。

## 五、案件品質複核人員之資格受損之可能及相關替代程序

相對的，案件情況或事務所人力資源規劃安排可能隨時發生變動，案件品質複核人員之資格有可能異動，例如企業轉型或發展新業務，事務所評估原先指派之案件品質複核人員未具有企業轉型或新業務之相關專業查核經驗；或是原先擔任案件品質複核人員之因開始擔任事務所管理要職，而無法有充足的時間協助事務所進行案件品質複核工作。事務所亦應有相關的政策或程序對於案件品質複核人員之資格受損時，辨認符合資格替代人員之流程及程序。如前述例舉之狀況，當案件之品質複核人員資格受損時，事務所即應對該名案件品質複核人員所負責品質複核之案件進行調整，辨識及尋找符合資格之替代人員，以遵循準則中對執行案件品質複核有關之責任。

## 六、案件品質複核之執行

當事務所管理階層或權責管理人員考量各攸關事項確認案件品質複核人員並進行指派後，最重要的即是案件品質複核人員所執执行程序之性質、時間及範圍，也就是事務所賦予權責之獨立案件品質複核人員，在案件參與過程中，在什麼時候要做些什麼、看些什麼，以落實案件品質複核工作。

### （一）案件合夥人之主動溝通、與品質複核人員之互動

首先，主辦會計師需要確認自己所負責的案件，依據事務所規範需要案件品質複核人員參與，且確認該案件已經被指派案件品質複核人員。

事務所雖然設有政策或程序訂定何種案件或何種狀況需要有案件品質複核人員參與，然如同大家所知，客戶的狀況可能隨時在變動，如客戶本來為非公開發行公司，公開發行後申請登錄興櫃成為興櫃公司，後續再透過 IPO 程序，成為上市櫃公司，不論是興櫃公司或上市櫃公司，均屬於具有公眾利益之個體，均需要案件品質複核人員參與案件。身為案件主辦會計師，應是事務所中最为熟悉及了解客戶狀況之角色，同時主辦會計師亦清楚了解事務所對於案件品質複核之要求及適用政策規範。主辦會計師主動與事務所管理階層或權責管理人員確認所負責案件已指派案件品質複核人員，並通知查核團隊成員，請成員配合及協助案件品質複核人員參與案件執行，應是現行事務所層級推動案件品質複核之制度、個案主辦會計師落實事務所案件品質複核文化之最佳實務。有了主辦會計師之主動配合，案件品質複核人員應更樂意於與團隊分享及討論就案件執行過程中之發現。就現今實務之觀察，案件品質複核人員在案件執行過程中若能及時與團隊溝通互動，的確有助於案件整體查核的效率並能同時讓團隊及案件品質複核人員掌握案件風險、提升案件品質。

反之若主辦會計師對事務所品質複核會計師之職能未加重視、未能主動及時帶領團隊與案件品質複核人員溝通，僅在出具報告前讓被指派之案件複核人員對財務報告進行覆核，亦未保留充分之時間與案件品質複核人員討論案件，則讓案件品質複核之制度流於形式，無法發揮案件品質複核人員之功效。

### （二）案件品質複核人員及時參與案件執行

案件品質複核準則中說明事務所之政策或程序，可能明訂案件品質複核人員所執执行程序之性質、時間及範圍，亦可能強調案件品質複核人員於執行複核時運用專業判斷之重要性，期望事務所能夠訂定政策或程序以協助案件品質

複核人員了解何時開始執行複核工作及進行複核的範圍多寡。然而，隨著每個案件所屬產業其風險及複雜程度不同、企業性質及規模大小、甚至是所服務之客戶是否有各種內外部檢查之可能缺失，都會影響品質複核人員決定其投入案件進行複核的時間並決定不同的複核範圍。通常案件的執行會分為規劃階段、執行階段及完成階段，基本上案件品質複核人員若自規劃階段即能及時參與案件、掌握案件整體規劃及預計執行策略並複核案件書面記錄，對於強化案件服務團隊於規劃及執行案件時運用專業判斷、甚至是專業懷疑，以掌握案件風險及品質，將是十分大的助力。

### (三) 案件品質人員複核之範圍

執行案件品質複核時，案件品質人員至少應複核多少範圍之資訊，在案件品質複核準則有主要之規範，供事務所訂定政策時得以考量之因素，包含：

1. 案件服務團隊所溝通有關案件及企業之性質及情況之資訊；
2. 事務所所溝通有關事務所之監督及改正流程之資訊（特別是所辨認可能與涉及案件服務團隊所作之重大判斷之領域有關或對該等領域有影響之缺失）；
3. 重大事項及重大判斷：

與案件合夥人及案件服務團隊之其他成員討論其於規劃及執行案件並出具報告時之重大事項及所作之重大判斷其及相關書面記錄。複核時尤其須留意及評估案件服務團隊作成該等重大判斷之基礎及書面紀錄是否支持所達成之結論。

案件品質複核人員於執行案件品質複核時，若獲悉案件服務團隊應作成而未作成重大判斷時，可能需要與案件服務團隊討論並執行額外程序。當然如果案件品質複核人員對案件服務團隊所作之重大判斷或據此達成之結論存有疑慮時，準則亦賦予案件品質複核人員絕對之權利，案件品質複核人員應通知案件合夥人，如未能解決該等疑慮使案件品質複核人員滿意，案件品質複核人員應



通知事務所內適當之人員，表示該案件品質複核無法完成，並就歧見進行諮詢以尋求解決方式，進一步評估對於存有歧見之事項是否已達成適當結論。

#### 4. 獨立性規範之遵循：

對財務報表之查核案件，案件品質複核人員應評估主辦會計師於確定查核報告日之前，確認攸關職業道德規範中與獨立性攸關之規範已被遵循之基礎。

#### 5. 重要諮詢之底稿：

案件品質複核人員並不取代事務所進行品質管制專業人員之諮詢角色及職責。案件品質複核人員須就複核案件服務團隊所評估對困難、具爭議性或存有歧見之事項是否已作適當諮詢，且達成適當結論之相關書面記錄。要特別留意的是，對存有歧見之事項，可能發生在案件服務團隊成員間或是案件服務團隊與事務所相關品質管制作業人員間，無論歧見存在於哪，事務所都應設有適當之政策或程序，並有適當層級之人員，協助案件服務團隊解決相關歧見，以使案件服務團隊取得適當之結論。

#### 6. 財務報告、核閱報告或其他案件報告及標的資訊：

若擔任財務報告查核案件之品質複核人員，應複核財務報表及查核報告，包括關鍵查核事項之說明（如適用時）；對核閱案件，複核財務報表或財務資訊以及核閱報告；其他確信案件及其他相關服務案件，複核案件報告及標的資訊（如適用時）。

是否每個案件的品質複核都必然要有這麼多的複核，準則同時亦提及了可擴縮性，案件品質複核人員之程序，其性質、時間及範圍可能依案件或企業之性質與情況有所不同，例如，對於涉及案件服務團隊需做成重大判斷較少的案件，案件品質複核人員之程序可能較為簡化。給予案件品質複核人員得依照案件複雜程度及風險高低等不同因素進行彈性調整之空間。

#### （四）評估主辦會計師於案件查核過中是否充分且適當參與

案件品質複核準則除了從一開始就敘明事務所應訂定政策或程序，要求將指派案件品質複核人員之職責、賦予事務所內部具備專業能力、適任能力及適當權限之人員，以履行其職責。給予案件品質複核人員一個獨立的、代表事務所履行品質管制措施的職責，為了落實案件品質複核人員的工作，準則亦闡明了案件品質複核之執行，期望案件品質複核會計師參與及複核案件之相關書面紀錄，更重要與以往不同的，在本次案件品質複核準則中規範，對於擔任案件品質複核人員賦予一個重要任務，就是對於財務報表之查核案件，案件品質複核人員應評估主辦會計師於案件查核過程中已充分且適當參與，致使其能確定基於案件之性質及情況所作之重大判斷，以及所達成之結論係屬適當，案件品質複核人員於執行案件品質複核時，若獲悉案件服務團隊應作成而未作成重大判斷時，可能需要與案件服務團隊討論並執行額外程序。意即案件品質複核人員，在完成其品質複核工作時，透過各種討論或是複核工作，都需要觀察及評估衡量主辦會計師是否有充分的投入在案件中，始能完成其品質複核工作，讓服務團隊確定案件報告日。案件品質複核準則並非著墨於主辦會計師之責任與範圍，然而要落實品質管理制度，顯然並非僅靠事務所設立政策或程序、指派案件品質複核人員即可掌握所有品質相關風險，仍舊是需要個案主辦會計師積極且充分地投入個案，搭配事務所政策或程序，與案件品質複核人員攜手合作，才能夠達到真正的掌握案件風險，提升案件品質。

## 肆、結語

時序已經來到 2024 年度，事務所之各類型案件皆應已採用及遵循案件品質複核準則。透過本準則，事務所應訂定明確的政策或程序，訂定案件品質複核人員之資格並就事務所評估需要案件品質複核人員參與之案件進行指派；事務所亦應有明確之規範，要求案件品質複核人員代表事務所對所複核的案件有及時及充分的投入及複核，以協助事務所達到對於案件品質管制之目的。準則之發布為事務所提供建立品質管制之政策及程序之參考及準繩，然重要的還是事務所從上到下的人員如何落實各項品質管理準則之規範，而非冀望形式上設

立指派案件品質複核人員一職即可達到各種品質管制之目標。期望事務所執業會計師們透過品質管理準則之遵循、落實自律管理機制，持續建立公眾信任，使會計師之各項專業服務的提供受到大眾的信賴與倚重！

### ~ 投資 ETF 小提醒 ~

**投資人應留意槓桿型 / 反向型 ETF 的商品特性及投資風險，主要是運用期貨契約來追蹤標的指數 ( 當日 ) 正向 2 倍 / 反向 1 倍報酬表現，並不適合投資人長期持有。**

## 全民來防詐 投資停看聽

請利用如下工具查詢合法業者及非法業者

【金管會證券期貨局】網站首頁: 投資人園地/防範非法及詐騙專區

### 1. 本會核准之合法證券期貨、投信投顧業者名單

證券期貨局網站首頁: 金融資訊/證券期貨特許事業

<https://www.sfb.gov.tw/ch/home.jsp?id=1015&parentpath=0,4>

### 合法境內外基金一覽表

<https://www.sfb.gov.tw/ch/home.jsp?id=997&parentpath=0,5>

### 2. 【非法警示專區】非金管會核准之證券期貨業者及商品

<https://3434.twsa.org.tw/>

反詐騙檢舉專線(內政部警政署) : 撥打 165

證券期貨反詐騙法律諮詢專線 : ( 02 ) 2737-3434 ( 諧音 : 三思三思 )