【專題一】

審計準則 600 號「集團財務報表查核之特別考量」修正重點介紹

王方瑜會計師（資誠聯合會計師事務所）

壹、前言

為因應快速變化的審計環境以及日益複雜的集團查核案件，國際審計與確信準則理事會(IAASB)修訂 ISA 600 (Revised)–Special Considerations – Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)，適用於財務報導起始日在 2023 年 12 月 15 日以後的集團查核案件。ISA 600 (Revised)係規範會計師對集團財務報表所執行之查核之特別考量，包含採用組成個體查核人員之工作。IAASB 此次的修訂目標主係提升集團查核之品質與一致性，旨在強化會計師規劃與執行集團查核之方法論，並增進與其他攸關審計準則之連結(特別是 ISA 220 (Revised)、ISA 230、ISA 300、ISA 315 (Revised 2019)及 ISA 330)。修訂後之 ISA 600 (Revised)亦針對如何適用共用服務中心、具有分支機構及部門之企業以及非

控制個體提供更明確的指引，同時亦強調工作底稿的要求、集團查核之品質管理、與組成個體查核人員之溝通以及專業懷疑之重要性。

財團法人中華民國會計研究發展基金會除參考 IAASB 發布之 ISA 600 (Revised)外，亦考量區分查核責任之實務運用，參考美國會計師協會(AICPA)發布之 AU-C Section 600 – Special Considerations – Audits of Group Financial Statements 之相關規定，於民國 113 年 11 月發布修訂後之審計準則 600 號「集團財務報表查核之特別考量」(“TWSA 600”)，適用於財務報導期間結束日在 2025 年 6 月 30 日以後之集團財務報表查核工作。

貳、修正重點

修訂後之 TWSA 600 更加強調以風險為導向之查核方法，著重於辨認、評估及因應重大不實表達風險，並可適用於各種不同複雜程度之集團查核案件。茲說明準則修訂之主要項目：

一、準則適用之範圍

本次修訂透過前言、定義及相關解釋與應用段落，釐清集團查核適用之範圍以及在該等範圍中如何運用，包括共用之服務中心、分支機構及部門，以及採權益法之非控制權益個體(以下簡稱”採權益法之組成個體”)。

（一）集團財務報表之定義

更加明確定義集團財務報表係透過合併流程將兩個以上之企業或營運單位之財務資訊合併之財務報表。合併流程包括：合併或採權益法之會計處理、處於共同控制或共同管理下之企業或營運單位之聯合財務報表、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。相較於修訂前之準則，更明確的釐清 TWSA 600 之適用範圍。

（二）共用之服務中心

針對複雜集團案件中可能使用之集中化活動及共用之服務中心，新增更多的指引及要求，包括瞭解集中化活動、辨認及瞭解與集團財務報表流程攸關之共用服務中心、如何針對共用之服務中心規劃執行查核等。

（三）採權益法之組成個體

提供查核採權益法之組成個體更多的應用指引，除了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)或於集團查核報告提及該組成個體查核人員之查核(即以被提及查核人員之身分)外，亦可使用採權益法之組成個體經查核之財務報表作為非控制個體財務結果之查核證據(此時，採權益法之組成個體之查核人員非屬上述組成個體查核人員或被提及查核人員)。

若集團查核人員擬使用經查核之財務報表作為採權益法之組成個體財務結果之查核證據時，集團查核人員應取得並閱讀其經查核之財務報表(包括隨附之查核報告)、評估財務報導期間之差異，以及調查帳面金額與淨資產份額之重大差異，以作為該採權益法之組成個體財務資訊之足夠及適切之查核證據(TWSA 600.64)。

修訂後之準則提供更多彈性的選擇，惟採權益法之組成個體經查核之財務報表是否可作為足夠及適切查核證據，仍仰賴集團查核人員之專業判斷(TWSA 600.253~256)。

二、與攸關審計準則之連結

為提升集團查核之品質與一致性，修訂後之準則強化了與其他攸關審計準則之連結(特別是 TWSA 220、TWSA 230、TWSA 300、TWSA 315 及 TWSA 330)，針對各攸關審計準則之要求如何應用於集團查核案件，作出更明確之要求並提供指引。請詳後續各主要修訂項目之說明。

三、以風險為導向之查核方法(Risk-Based Approach)

為使集團查核人員在風險評估及訂定因應對策之責任更加廣泛且明確，並於集團案件中落實 TWSA 315 及 TWSA 330 之相關要求，修訂後之準則更加強調以風險為導向之查核方法，規劃及執行集團財務報表查核。說明以風險為導向之查核方法於集團查核之應用：

（一）瞭解集團及其環境以及內部控制制度

以風險為導向之查核方法是基於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所取得之瞭解，以此辨認並評估集團財務報表之重大不實表達風險。其中，內部控制制度包含考量集團內部控制組成要素中控制之共同性(共同性控制)、集團是否及如何集中管理與財務報導攸關之活動(集中化活動)等。修訂後之準則將不同且日益複雜的集團架構及資訊系統納入考量，並列舉在集團查核工作時可能面臨的額外挑戰。

（二）辨認並評估重大不實表達風險

雖然準則修訂前後之目的相同，皆係為了取得足夠及適切之查核證據，從而對集團查核意見提供基礎。但以風險為導向之查核方法更著重於決定集團財務報表之重大交易類別、科目餘額或揭露事項，以及辨認及評估重大不實表達的相關風險，這與修訂前之準則要求透過辨認重要組成個體及其重要性來決定工作範圍的方式有所不同。

（三）查核人員對所評估風險之因應

根據修訂後準則之要求，集團查核人員於查核過程中，應訂定並適時更新整體集團查核策略及查核計畫，包括擬針對哪些組成個體執行進一步查核程序、該等程序之範圍為何，以及由誰執行該等查核工作等，以因應所評估之重大不實表達風險。

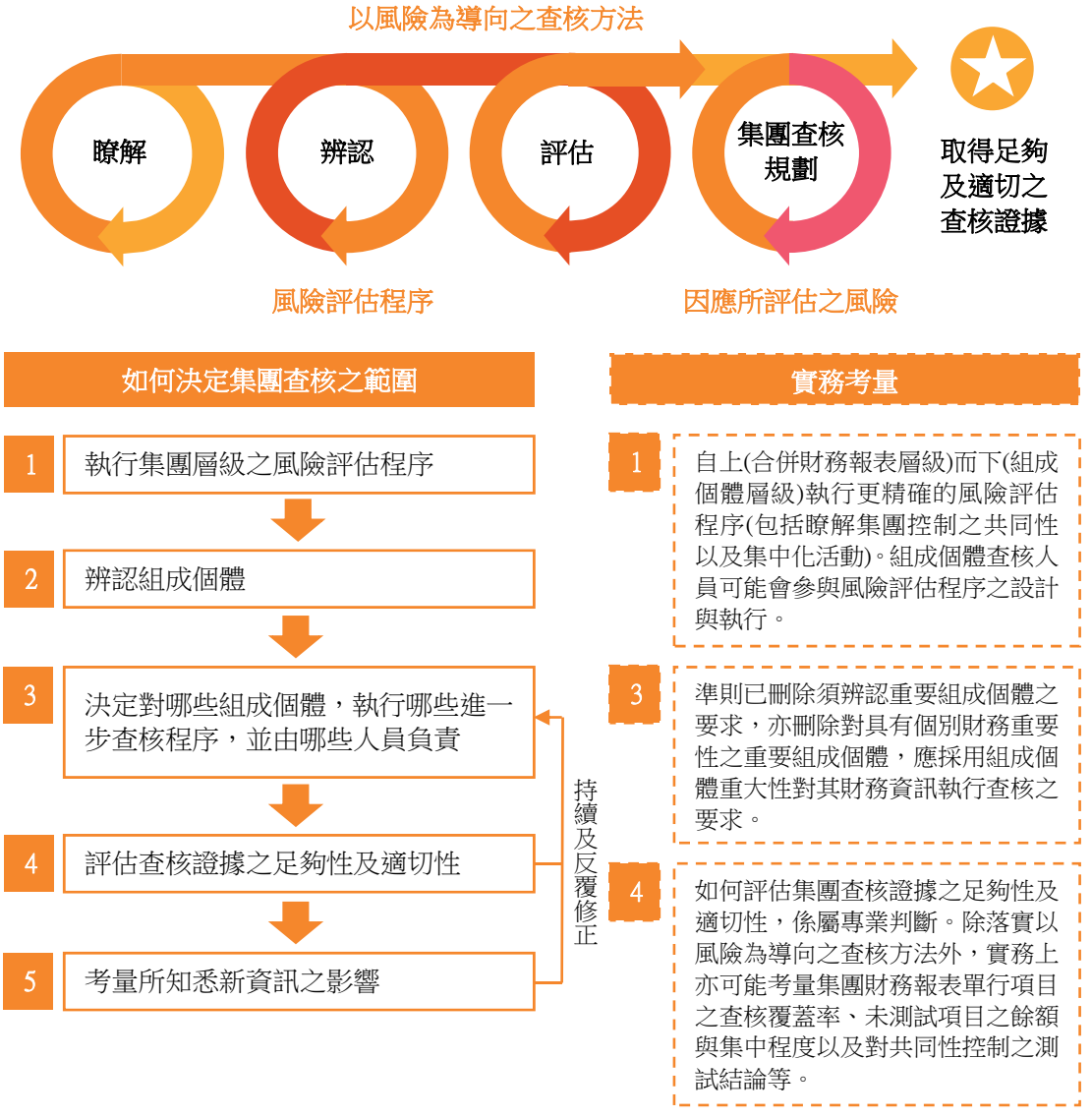
對於組成個體可執行之工作類型，則刪除了對組成個體財務資訊執行核閱之選項。此外，準則亦刪除了辨認重要組成個體之要求，以及當組成個體具有個別財務重要性，應採用組成個體重大性對其財務資訊執行查核之要求。

修訂後之準則更加著重於如何規劃適當之查核方法以取得足夠及適切之查核證據，而不僅是預設對特定組成個體財務資訊執行查核。此修訂為集團查核人員訂定查核計畫時提供更大的彈性，於規劃對組成個體執行進一步查核程序時有更多的選擇。但同時也促使集團查核人員必須要透過更精確的風險評估程序，並著重於如何透過集團查核人員於集團層級所執行之工作，以及於組成個體執行之工作(包括由組成個體查核人員所執行之工作)以因應所辨認之集團財務報表之重大不實表達風險。

以風險為導向之查核方法下，預期集團查核人員與集團管理階層及組成個體管理階層之互動會更加密切，包括在決定查核範圍及執行較細化的風險評估程序時，可能需要管理階層額外提供資訊以支持所決定之查核範圍，以及為落實對組成個體查核人員之指導、監督與複核，而可能需與組成個體管理階層進一步溝通(特別是非集團控制之組成個體，但為集團查核之目的而需執行查核工作者)。

此外，組成個體查核人員可能對於組成個體及其環境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通常會參與集團查核之所有階段。因此，為落實風險評估程序，集團查核人員可能會要求組成個體查核人員參與風險評估程序之設計及執行，以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(TWSA 600.7 & 34)。

相較於過往實務，修訂後之準則促使集團主辦會計師與組成個體查核人員及集團/組成個體管理階層，於規劃及執行集團查核案件之過程中進行更緊密之互動。



四、品質管理

與其他品質管理相關準則之要求一致，修訂後之準則強調集團主辦會計師在查核過程中管理並達成集團查核品質之責任，並釐清品質管理之相關規定如何應用於集團查核案件，以確保品質管理之原則可在集團查核案件得到一致的應用。

在 TWSA 220 將查核團隊之定義擴增為集團查核案件中對組成個體財務資訊執行查核程序之其他事務所人員後，集團主辦會計師對案件品質管理之範圍即涵蓋了組成個體查核人員(但不包含被提及查核人員)。修訂後之準則明確訂定集團查核案件於適用 TWSA 220 時之特別考量，包括：

（一）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，包括負責為集團查核案件建立強調查核團隊成員應有行為之環境以及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(TWSA600.16)。

（二）集團主辦會計師應對以下事項承擔責任：(TWSA600.25)

1. 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(包括與獨立性有關之規範)。

2. 確認其是否瞭解並將遵循該等攸關職業道德規範。

（三）集團主辦會計師應確認用以執行集團查核案件之資源是否足夠且適當，包括組成個體查核人員是否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，以及若取得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，應決定該等資訊對於集團查核案件之攸關性以及影響(TWSA 600.26)。

（四）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(TWSA 600.28)。

雖然集團主辦會計師對遵循審計準則之基本準則承擔最終責任，修訂後之準則亦延續 TWSA 220 之精神，認可集團主辦會計師實務上不太可能或無法獨立遵循審計準則所有基本準則，特別是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。因此亦於基本準則中，敘明何種情況下集團主辦會計師可指派查核團隊之其他成員(包括組成個體查核人員)設計或執行程序、工作或措施，以協助集團主辦會計師(TWSA600.12, 600.104)。

舉例來說，集團主辦會計師須為集團查核案件建立強調查核團隊成員應有行為之環境負起整體責任，包含形塑適當之文化及行為環境，因此集團主辦會計師可能透過頻繁地訪視查核團隊而達成此目的，惟在大型及複雜之集團查核案件中，集團主辦會計師可能會尋求其他人員之協助以遵循此規範(例如，組成個體查核人員之主辦會計師)。在新準則之規範下，集團主辦會計師得決定是否將部分程序、工作或措施之設計及執行指派予其他查核團隊成員，以協助集團主辦會計師承擔最終之責任。

五、接觸資訊或人員之限制

考量現行實務上集團查核案件可能遭遇之限制，修訂後之準則例舉可能存在的各種限制（例如，接觸組成個體管理階層、組成個體治理單位、組成個體查核人員、組成個體之資訊、組成個體查核人員之工作底稿等），並提供更多釋例指引查核人員如何克服不同類型之限制(TWSA 600.117, 118, 288)。

例如，為了解決實務上可能因當地法令限制、戰爭及疾病導致接觸組成個體查核人員查核書面記錄受限制之情況，修訂後之準則亦列舉集團查核人員可能採取之措施，包括透過實地訪查、遠端複核、要求組成個體提供攸關資訊之備忘錄，或與組成個體查核人員討論其所執行之查核程序、取得之證據及所得之結論等。

六、重大性之考量

承續 TWSA 320 之要求，修訂後之準則引入彙總風險之概念，特別是集團查核案件需針對分散於各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，隨著組成個體間分散之程度增加，彙總風險亦隨之增加。

為了使彙總風險降低至一適當水準，修訂後之準則亦列舉集團查核人員依據專業判斷決定組成個體執行重大性時可考量之因素，包括財務資訊於組成個體間之分散程度，以及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(TWSA 600.198)。

七、書面紀錄之要求

承續 TWSA 230 之要求，為了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。修訂後之準則對集團財務報表查核之書面紀錄提供更明確之指引，規範集團查核人員之書面紀錄應包含之事項(TWSA 600.75)，並於相應之解釋與應用段落列舉不同情況下需要記錄的具體事項。

修訂後之準則對書面紀錄更嚴格之要求，可能會對現行集團查核人員之工作底稿實務帶來新挑戰，使集團查核人員需更加審慎記錄工作底稿且會增加工作底稿之複雜性，特別是複雜之跨國集團查核案件。

八、與組成個體查核人員間之雙向溝通

修訂後之準則更加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，包括集團查核人員在整個集團查核之過程中與組成個體查核人員進行溝通之預期。有效之雙向溝通，有助於集團查核人員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、監督與複核其工作。

修訂後之準則亦在不同層面強化集團查核人員與組成個體查核人員之互動，包括攸關職業道德規範之溝通、組成個體查核人員之專業能力與適任性之確認、參與組成個體查核人員工作之性質、時間與範圍之決定等。同時亦釐清在集團查核之各個階段，與組成個體查核人員如何進行足夠且適切之溝通，例如攸關職業道德規範之溝通，修訂後之準則更明確要求先確認組成個體查核人員是否瞭解並”將”遵循攸關之職業道德規範(TWSA 600.25)後，而後再確認組成個體查核人員是否”已”遵循攸關之職業道德規範(TWSA 600.45)。

在 TWSA 220 及 TWSA 600 的要求下，可以預期集團查核人員與組成個體查核人員間的溝通與互動會更加頻繁。除了書面溝通外，在整個集團查核

之過程中，可能還會新增額外之口頭溝通(例如召開會議與實地訪查等)，以成就集團主辦會計師對於管理及達成集團查核品質之責任。

九、運用專業懷疑

修訂後之準則增加相關要求，以強調集團查核團隊之所有成員於集團查核過程中運用專業懷疑之重要性。包括要求集團主辦會計師負責為集團查核案件建立強調查核團隊成員應有行為(包括專業懷疑)之環境、向查核團隊成員(包括組成個體查核人員)強調執行於集團查核過程中運用專業懷疑之重要性等，以達成集團查核案件之品質。

於 TWSA 220 提供案件層級阻礙運用專業懷疑之例示上，增加相關條文強調於集團查核案件中運用專業懷疑以達成案件品質之重要性，包括釐清當集團查核人員運用專業懷疑時，應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，若發現有此情形，則須採適當之進一步行動。

十、可擴縮性

融入更多可擴縮性之考量，以適用於不同規模及複雜程度之集團查核案件。包括強調以風險為導向之查核方法，此法著重於辨認及評估重大不實表達風險，並依據所辨認之風險執行進一步之查核程序。具有彈性的查核方法框架，可使集團主辦會計師依據案件的實際情況，運用專業判斷調整查核策略，以增進準則之可擴縮性。

此外，考量到規模較小或性質較單純之集團查核，將涉及組成個體查核人員或被提及查核人員時之要求於各段落中清楚標明，當不涉及組成個體查核人員或不提及被提及查核人員之情況下，該等要求即不攸關。準則亦例釋不同情況下如何應用可擴縮性(TWSA 600.11)，例如針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(TWSA 600.200)。

十一、提及被提及查核人員之查核

基於國內區分查核責任之實務考量，修訂後之準則亦參考 AICPA 發布之 AU-C Section 600 之規定，修訂有關提及被提及查核人員之相關規定。

針對修訂前提及其他查核人員之查核之主要要求，修訂後之準則亦予以保留，但參考 AU-C Section 600 以及審計準則 220 號之規定予以調整。例如承續 TWSA 220 之規範，把擬區分查核責任之其他查核人員，重新定義為「被提及查核人員」，並釐清查核團隊之定義不包含被提及查核人員，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、監督與複核。修訂後之準則亦以單獨段落規範與被提及查核人員所應進行之雙向溝通(TWSA 600.60~61)。

參、結語

修訂後之 TWSA 600 勢必對查核人員形成更多的挑戰，包括以風險為導向之查核方法、強調專業懷疑態度、加強溝通與增加對工作底稿之要求等，除了增加查核人員之工作量而需要投入更多的時間與資源，亦對集團管理階層、組成個體管理階層以及組成個體查核人員產生影響。整體而言，TWSA 600 之修訂旨在強化集團查核人員於規劃與執行集團查核時負有更大之責任，以促進集團查核品質之提升，從而增強財務報表之可靠性並提升公眾信心。

~ 投資股票小提醒~

公司治理好，投資少煩惱。公司治理評鑑結果及公司治理指數成分股，可做為您投資股票之參考。
(參考網址 http://cgc.twse.com.tw/)