

審計準則公報第五十四號修訂草案
「集團財務報表查核之特別考量」
徵詢意見函之建議事項及本會回應

條次	貴部之意見	本會回應
第十條	<p>建議： 本公報所稱「合併流程」係指下列二者之一：</p> <p>1.藉由合併、比例合併、或權益法或成本法之會計處理，於集團財務報表中就組成個體財務資訊加以認列、衡量、表達及揭露。</p> <p>...</p> <p>說明： 建議酌修文字，俾利語意通順。</p>	<p>本會參酌貴單位意見予以修改。</p>
第二十三條	<p>建議： 集團主辦會計師僅於符合下列所有條件時，始得於查核報告中提及組成個體查核人員之查核：</p> <p>1.集團主辦會計師確定組成個體查核人員已依我國 適用之法令及一般公認審計準則之攸關規定查核組成個體財務報表。</p> <p>...</p> <p>說明： 如組成個體查核人員非為我國會計師，於集團查核團隊要求組成個體查核人員執行法令之額外規定（例如會計師查核簽證財務報表規則第二十條要求會計師應抽查現金及銀行存款鉅額收支之原始憑證）時，於實務上常遭遇困難。舉例而言，組成個體查核人員可能會反應對該科目已取得足夠及適切之查核證據，而不願配合執行額外程序，或要求要加收公費以執行額外程序，但受查公司不願支付。依第23條規定，集團查核團隊僅能確定其已依規定執行，而不能代為執行，常造成實務上執行之困難，故建議相關條文維持原本之規定。</p>	<p>若組成個體財務報表之查核係依與我國差異甚大之法令進行，而集團主辦會計師逕於集團查核報告中提及組成個體查核人員之查核，可能造成財務報表使用者誤解之情況。因此，集團主辦會計師應確定組成個體查核人員除依我國一般公認審計準則之規定查核外，亦依我國適用之法令進行查核。故維持原條文尚屬妥適。</p>

條次	貴部之意見	本會回應
	<p>建議： 集團主辦會計師僅於符合下列所有條件時，始得於查核報告中提及組成個體查核人員之查核：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 集團主辦會計師確定組成個體查核人員已依我國適用之法令及一般公認審計準則 之攸關規定 查核組成個體財務報表。 <p>...</p> <p>說明：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 組成個體查核人員應依據會計師查核簽證財務報表規則及我國一般公認審計準則執行查核工作，條文中之「攸關規定」是否有除前述以外應遵循之查核規範。 2. 建議相關條文（如第28、50及111條）及附錄四情況四及五亦請一併考量。 	<p>本條係參考美國會計師協會（American Institute of Certified Public Accountants, AICPA）發布之第600號公報（AU-C Section 600）第25段，其原文為「in accordance with the relevant requirements of GAAS」。本條文之「攸關規定」，係指我國適用之法令及一般公認審計準則中，所有與財務報表查核攸關之規定。故維持原條文尚屬妥適。</p>
	<p>建議： ...</p> <ol style="list-style-type: none"> 2. 組成個體之主辦會計師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。前述財務報表係指依組成個體適用之財務報導架構所編製者。 <p>說明：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 建議放寬此條規定，組成個體查核人員僅需對組成個體財務資訊出具查核報告，並刪除該報告之用途不受限制。 2. 組成個體查核人員僅會依當地法令之規定對組成個體財務報表出具用途不受限制之查核報告，於實務上常遇到會計師無法取具不受限制之查核報告的情況例舉如下： (1) 組成個體之財務資訊採用之會計政策與集團不同，集團查核團隊依第37條規定要求組成個體查核人員另行查核受查者為編製合併財務報表目的而採與集團相同之會計政策所編製之財務資訊（例如提供第91條之報導資料（Reporting package），或提 	<p>若組成個體之主辦會計師所出具之報告用途受限，則該報告並非可對外公告之查核報告，因此集團對外公告之集團查核報告不應提及該組成個體查核人員之查核，故維持原條文尚屬妥適。</p>

條次	貴部之意見	本會回應
	<p>供依集團會計政策編製之資產負債表及損益表等)，或針對轉換調整之適當性進行查核。於此情形下，組成個體查核人員僅會出具限制用途之查核報告。</p> <p>(2)組成個體年度結束日與集團不同，集團查核團隊依第 39 條規定要求組成個體查核人員另行查核受查者為編製合併財務報表目的所編製之財務資訊(同第(1)點所述之報導資料或大表)。於此情形下，組成個體查核人員僅會出具限制用途之查核報告。</p> <p>以上述兩種情況而言，因會計師針對編製合併財務報表所取得之財務資訊未取具用途不受限制之查核報告，故無法於查核報告中提及組成個體查核人員之查核，而必須為組成個體查核人員之工作承擔責任。惟於實務上，可能無法依第 62 條及 63 條規定額外參與組成個體查核人員之工作，例如某些地區之會計師不允許其他會計師複核其工作底稿(例如大陸)，或要求要額外收取公費，但受查公司不願支付。</p>	
第二十八條	<p>建議：</p> <p>組成個體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 適用之法令及一般公認審計準則執行，且集團主辦會計師確定組成個體查核人員已執行額外查核程序以符合我國 適用之法令及一般公認審計準則中之攸關規定時，集團查核報告中應敘明組成個體查核人員 <u>已執行額外查核程序以所遵循之審計準則，以及其為符合我國適用之法令及一般公認審計準則之攸關規定</u> <u>已執行額外查核程序</u>。</p> <p>說明：</p> <p>如組成個體查核人員非為我國會計師，於集團查核團隊要求組成個體查核人員執行法令之額外規定(例如會計師查核簽證</p>	<p>若組成個體財務報表之查核係依與我國差異甚大之法令進行，而集團主辦會計師逕於集團查核報告中提及組成個體查核人員之查核，可能造成財務報表使用者誤解之情況。因此，集團主辦會計師應確定組成個體查核人員除依我國一般公認審計準則之規定查核外，亦依我國適用之法令進行查核。故維持原條文尚屬妥適。</p>

條次	貴部之意見	本會回應
	<p>財務報表規則第二十條要求會計師應抽查現金及銀行存款鉅額收支之原始憑證)時，於實務上常遭遇困難。舉例而言，組成個體查核人員可能會反應對該科目已取得足夠及適切之查核證據，而不願配合執行額外程序，或要求要加收公費以執行額外程序，但受查公司不願支付。依第23條規定，集團查核團隊僅能確定其已依規定執行，而不能代為執行，常造成實務上執行之困難，故建議相關條文維持原本之規定。</p>	
<p>第三十條</p>	<p>建議： 如組成個體之主辦會計師對組成個體財務報表出具<u>修正式非屬無保留</u>意見之查核報告，或於查核報告中納入強調事項段或其他事項段，集團查核團隊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<u>修正式非屬無保留意見</u>之集團查核報告，或於集團查核報告中納入強調事項段或其他事項段。</p> <p>說明： 組成個體之主辦會計師亦可能查核報告中溝通／揭露關鍵查核事項及繼續經營事項，原條文之用語已涵蓋所有可能情形，建議不需修改。</p>	<p>本條係參考美國會計師協會（American Institute of Certified Public Accountants, AICPA）發布之第600號公報（AU-C Section 600）第30段，其原文一致。此外，本公報應配合新式查核報告之格式修改相關條文，且修訂條文之規定較為全面，故維持原條文尚屬妥適。</p>
	<p>建議： 如組成個體之主辦會計師對組成個體財務報表出具修正式意見之查核報告，或於查核報告中納入強調事項段或其他事項段，集團查核團隊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<u>關鍵查核事項段、「繼續經營有關之重大不確定性」段、強調事項段或其他事項段</u>。</p> <p>說明： 若預計以列舉方式說明考量，建議加入關鍵查核事項及繼續經營事項，以為完整。</p>	<p>本條係參考美國會計師協會（American Institute of Certified Public Accountants, AICPA）發布之第600號公報（AU-C Section 600）第30段，其原文一致。組成個體之主辦會計師若於查核報告中納入強調事項段或其他事項段，集團查核團隊應評估該等事項是否應納入集團查核報告之強調事項段或其他事項段。依審計準則公報第五十八號「查核報告中關鍵查核事項之溝通」第七條及第十條之規定，會計師應於查核報告中關鍵查核事項段，使用</p>

條次	貴部之意見	本會回應
		<p>適當之次標題並敘明每一關鍵查核事項。關鍵查核事項，係指依會計師之專業判斷，對本期財務報表之查核最為重要之事項。關鍵查核事項係選自與治理單位溝通之事項。依審計準則公報第六十一號「繼續經營」第十五條之規定，查核人員應評估是否已取得足夠及適切之查核證據，俾對管理階層採用繼續經營會計基礎編製財務報表之適當性，作出結論。故維持原條文尚屬妥適。</p>
<p>第一一八條</p>	<p>建議： <u>如組成個體之主辦會計師出具非屬無保留查核報告中之修正式意見、強調事項段或其他事項段如不影響集團之查核報告，則集團查核團隊應考量其理由及事實對集團財務報表整體之影響，如屬重大，集團主辦會計師應出具非屬無保留意見之無須於集團查核報告中提及該等意見或段落。</u></p> <p>說明： 組成個體之主辦會計師亦可能於無保留意見查核報告中溝通／揭露關鍵查核事項及提及繼續經營有關之重大不確定性等事項，原條文之用語已涵蓋所有可能情形，建議不需修改。</p>	<p>本條係參考美國會計師協會（American Institute of Certified Public Accountants, AICPA）發布之第600號公報（AU-C Section 600）第A61段，其原文意旨與本修訂條文相同。此外，本公報應配合新式查核報告之格式修改相關條文，故維持原條文尚屬妥適。</p>
	<p>建議： 組成個體查核報告中之修正式意見、關鍵查核事項段、「繼續經營有關之重大不確定性」段、強調事項段或其他事項段，集團查核團隊應考量其理由及事實對集團財務報表整體之影響，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。</p> <p>說明： 若預計以列舉方式說明考量，建議加入關鍵查核及繼續經營有關之重大不確定事項，並加入集團查核團隊應考量之說明，</p>	<p>本條係參考美國會計師協會（American Institute of Certified Public Accountants, AICPA）發布之第600號公報（AU-C Section 600）第A61段，其原文意旨與本修訂條文相同。依審計準則公報第五十八號「查核報告中關鍵查核事項之溝通」（以下簡稱第五十八號公報）第七條及第十條之規定，會計師應於查核報告中關鍵查核事項段，使用適當之次標題並敘明每一關鍵查核事項。關鍵</p>

條次	貴部之意見	本會回應
	以為完備。	查核事項，係指依會計師之專業判斷，對本期財務報表之查核最為重要之事項。關鍵查核事項係選自與治理單位溝通之事項。集團主辦會計師應依第五十八號公報之相關規定，決定對集團財務報表查核最為重要之事項，即關鍵查核事項。對於繼續經營之議題，通常係由集團給予組成個體財務支援，故維持原條文尚屬妥適。
第一二七條	<p>建議： 集團查核報告提及組成個體查核人員之查核時，集團查核團隊設計用以辨認組成個體<u>財務資訊報導期間結束日後至查核報告日</u>與集團查核報告日間期後事項之程序可能包括： ...</p> <p>說明： 本公報修訂草案第四十條（期後事項）規定：「集團查核團隊或組成個體查核人員對組成個體之財務資訊執行查核時，應執行適當程序，以辨認組成個體於其<u>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可能須於集團財務報表中調整或揭露之事項。</u>」為齊一公報用語，爰建議酌修文字。</p>	本條係參考美國會計師協會（American Institute of Certified Public Accountants, AICPA）發布之第600號公報（AU-C Section 600）第A70段，其原文為「the date of the component auditor's report」，本公報第四十條則係參考ISA600第38段及AU-C600第40段，其原文為「the dates of the financial information of the components」，兩者原文不同，本條係說明集團查核報告提及組成個體查核人員時，集團查核團隊用以辨認組成個體查核報告日至集團查核報告日間期後事項之程序，與第四十條所述集團查核團隊或組成個體查核人員執行組成個體查核之情況不同，故維持原條文尚屬妥適。
附錄一	<p>建議： ... 合併流程 ... 5.集團財務報表所採用之會計政策、會計政策之變動，以及<u>所</u>適用之財務報導架構之新訂定或修訂。 ...</p> <p>說明：</p>	為與本公報其他段落及其他審計準則公報之用語一致，維持原用語尚屬妥適。

條次	貴部之意見	本會回應
	建議修改用語，使語意更清楚。	
附錄三	<p>建議：</p> <p>...</p> <p>本會計師確認：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. <u>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]。</u> (取消底線) 2. <u>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。</u> (取消底線) 3. <u>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。</u> <p>本會計師知悉：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. <u>[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。</u> 2. <u>貴會計師於必要時將參與本會計師對[組成個體名稱]民國一〇五年度之財務資訊所執行之工作。</u> 3. <u>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。</u> (取消底線) <p>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：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 2. 本會計師對中華民國 適用之法令及 審計準則公報之瞭解，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]民國一〇五年度之財務資訊執行工作。 <p>...</p> <p>說明：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 審計準則公報第五十四號修訂草案附錄三組成個體查核人員所出具書面確認之例示中，由於無論是否為組成個體查核人員承擔責任，均應依據本公報第四十一條之規定與組成個體查核人員 	<p>本條係參考美國會計師協會（American Institute of Certified Public Accountants, AICPA）發布之第600號公報（AU-C Section 600）Exhibit B，其原文一致。依本公報第一四六條及第一四七條之規定，集團查核團隊為組成個體查核人員之工作承擔責任時，如二者間缺乏有效之雙向溝通，則集團查核團隊可能無法取得足夠及適切之查核證據，並據以表示集團查核意見。集團查核團隊清楚且及時向組成個體查核人員溝通其要求，係達成有效雙向溝通之基礎。集團查核團隊對組成個體查核人員之要求通常係透過指示函溝通。故維持原條文尚屬妥適。對於新增「適用之法令」之建議，本會參酌貴單位意見予以修改。</p>

條次	貴部之意見	本會回應
	<p>溝通，因此本所認為本會計師確認事項之第一點與第二點，以及本會計師知悉事項之第三點為通用事項，不需加註底線。</p> <p>2. 修訂草案第二十三條新增組成個體財務報表之查核除應依照我國一般公認審計準則執行外，尚應依我國適用之法令執行，因此「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」之第2點是否亦應加入適用之法令。</p>	
<p>附錄四情況二</p>	<p>建議：</p> <p>...</p> <p>查核意見之基礎</p> <p>...本會計師相信已取得足夠及適切之查核證據 及其他會計師之查核報告，以作為表示查核意見之基礎。</p> <p>...</p> <p>關鍵查核事項</p> <p>關鍵查核事項係指依本會計師 及其他會計師 之專業判斷，對甲集團民國一〇五年度合併財務報表之查核最為重要之事項。...</p> <p>說明：</p> <p>1. 由於查核意見之基礎亦考量其他會計師之查核報告及若有關鍵查核事項之溝通，該等資訊亦來自其報告或回覆之指示函。</p> <p>2. 因是，建議在該等段落亦須提及組成個體查核人員。</p>	<p>1. 對於查核意見之基礎段建議，本會參酌各方意見，修改本公報第二十六條及附錄四情況二至情況五查核意見之基礎段之文字。</p> <p>2. 對於關鍵查核事項之意見，依審計準則公報第五十八號「查核報告中關鍵查核事項之溝通」（以下簡稱第五十八號公報）第七條及第十條之規定，會計師應於查核報告中關鍵查核事項段，使用適當之次標題並敘明每一關鍵查核事項。關鍵查核事項，係指依會計師之專業判斷，對本期財務報表之查核最為重要之事項。關鍵查核事項係選自與治理單位溝通之事項。集團主辦會計師應依第五十八號公報之相關規定，決定對集團財務報表查核最為重要之事項，即關鍵查核事項。故維持原條文尚屬妥適。</p>
<p>附錄四情況二（查核意見段及查核意見之基礎段）</p>	<p>建議：</p> <p>...</p> <p>查核意見</p> <p>...</p> <p>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</p>	<p>1. 對於查核意見段之建議，因將責任劃分之文字及索引置於查核意見段與我國過去查核報告於範圍段敘明之格式較為相似，對使用者而言亦較為清楚，故維持原條文尚屬妥適。</p>

條次	貴部之意見	本會回應
	<p>閱其他事項段)。上開合併財務報表在所有重大方面係依照...。</p> <p>查核意見之基礎</p> <p>...。本會計師相信，<u>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)</u>，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。</p> <p>...</p> <p>說明：</p> <p>查核意見第二段「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)」為原審計準則公報第十五號之作法，由於過去並無查核意見基礎段，故舊時作法係將該等文字列於查核意見段，惟目前已依審計準則公報第六十號於其他事項段提及組成個體查核人員之查核，本所認為該等文字係屬查核意見之基礎，因此建議修改至查核意見之基礎段。</p>	<p>2.對於查核意見之基礎段建議，本會參酌各方意見，修改本公報第二十六條及附錄四情況二至情況五查核意見之基礎段之文字。</p>
<p>附錄四情況二(其他事項段)</p>	<p>建議：</p> <p>將「提及組成個體查核人員之查核」之相關說明列為其他事項段，且將該事項列在關鍵查核事項段之前，並於其他事項段之標題增加說明文字，例如「其他事項—提及其他會計師之查核」。</p> <p>說明：</p> <p>依據審計準則公報第六十號第十七條之規定，將「提及組成個體查核人員之查核」之相關說明列為其他事項段，由於該事項對於預期使用者瞭解集團查核之性質及集團主辦會計師之責任非常重要，因此本所建議依據審計準則公報第六十號第二十一條之規定將該事項列在關鍵查核事項段之前，並依據第六十號第二十二條之規定，於其他事項段之標題增加說明文字，例如「其他事項—提及其他會計師之查核」。</p>	<p>查核報告意見段已敘明有關組成個體查核人員之查核參閱其他事項段，集團主辦會計師應依其專業判斷決定該其他事項段於查核報告中之位置以及是否須於該段之標題增加說明文字，故維持原條文尚屬妥適。</p>
<p>附錄四(情況二至情況</p>	<p>建議：</p> <p>...</p>	<p>1.對於查核意見段之建議，因將責任劃分之文字及索引置於查</p>

條次	貴部之意見	本會回應
五)	<p>查核意見</p> <p>...</p> <p>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...</p> <p>查核意見之基礎</p> <p>...。本會計師相信 <u>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)</u> 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。</p> <p>說明：</p> <p>1.將查核意見段之「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)」移至「查核意見之基礎」段，以符合各段落之目的。</p> <p>2.依新式會計師查核報告各段落之規定，「查核意見之基礎」段係說明「查核意見」段會計師表示意見之基礎。原例示中「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)」即為會計師表示意見之基礎，故應置於「查核意見之基礎」段而非「查核意見」段。</p>	<p>核意見段與我國過去查核報告於範圍段敘明之格式較為相似，對使用者而言亦較為清楚，故維持原條文尚屬妥適。</p> <p>2.對於查核意見之基礎段建議，本會參酌各方意見，修改本公報第二十六條及附錄四情況二至情況五查核意見之基礎段之文字。</p>
附錄四(情況二至情況五)－查核意見基礎段	<p>建議：</p> <p>...</p> <p>查核意見之基礎</p> <p>...本會計師相信已取得足夠及適切之查核證據 <u>及其他會計師之查核報告</u>，以作為表示查核意見之基礎。</p> <p>...</p> <p>說明：</p> <p>會計師之意見，係依據查核結果及其他會計師之查核報告，建議應於查核意見之基礎段說明相關基礎，故於查核意見基礎段新增責任劃分之文字。</p>	<p>本會參酌各方意見，修改本公報第二十六條及附錄四情況二至情況五查核意見之基礎段之文字。</p>
附錄四(情況二至情況五)－關鍵	<p>建議：</p> <p>當集團會計師判斷合併財務報告之關鍵查核事項，若該事項係可直接歸屬或間接</p>	<p>關鍵查核事項宜由集團主辦會計師與組成個體之主辦會計師溝通，並依審計準則公報第五十八</p>

條次	貴部之意見	本會回應
查核事項段	<p>與組成個體攸關之查核事項，其對該等事項之因應係由其他會計師查核，故於該項關鍵查核事項揭露因應關鍵查核事項所執行之查核程序時，是否可提及其他會計師對該事項所採取因應及查核程序？並建議說明方式明訂於準則條文內以利遵循。</p> <p>說明：</p> <p>依本修訂草案之第58條規定集團查核團隊為組成個體查核人員之工作承擔責任時，如組成個體被辨認出集團財務報表重大不實表達之顯著風險，集團查核團隊應評估組成個體查核人員因應該顯著風險擬執行進一步查核程序之適當性，並決定是否須參與該等進一步查核程序之執行。</p> <p>反之，若集團查核團隊不為組成個體查核人員之工作承擔責任，而提及其他會計師時，僅需依本草案之第42~43條規定評估組成個體查核人員對查核結論攸關事項之溝通及其工作之適當性。</p> <p>惟當集團會計師判斷合併財務報告之關鍵查核事項，若該事項係直接歸屬或間接與組成個體攸關之查核事項，其對該等事項之因應係由其他會計師查核，故於關鍵查核事項揭露因應關鍵查核事項所執行之查核程序時，若不提及其他會計師對該事項所採取因應及查核程序，將與本草案上述條文規定不符。</p>	號「查核報告中關鍵查核事項之溝通」之規定，判斷是否於個別關鍵查核事項提及由組成個體查核人員對該等事項所執行之查核程序。
附錄四（情況二至情況五）—其他事項段	<p>建議：</p> <p>其他事項</p> <p>...因此，本會計師對上開合併財務報表所表示之意見中，...</p> <p>說明：</p> <p>配合查核報告前面用語，建議統一系列示為合併財務報表。</p>	本會參考貴單位意見予以修改。
附錄四情況三	<p>建議：</p> <p>...</p>	1.對於查核意見之基礎段建議，本會參酌各方意見，修改本公

條次	貴部之意見	本會回應
	<p>查核意見之基礎 ...。本會計師相信已取得足夠及適切之查核證據及其他會計師之查核報告，以作為表示查核意見之基礎。</p> <p>關鍵查核事項 關鍵查核事項係指依本會計師及其他會計師之專業判斷，對甲集團民國一〇五年度合併財務報表之查核最為重要之事項。...</p> <p>其他事項 列入甲集團合併財務報表之子公司中，有關乙公司依照其適用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。...</p> <p>說明：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1.同前說明。 2.查核意見之基礎段及關鍵查核事項：請參考情況二之說明。 3.其他事項段：建議修改用語，與公報用語一致。 	<p>報第二十六條及附錄四情況二至情況五查核意見之基礎段之文字。</p> <ol style="list-style-type: none"> 2.對於關鍵查核事項之意見，依審計準則公報第五十八號「查核報告中關鍵查核事項之溝通」（以下簡稱第五十八號公報）第七條及第十條之規定，會計師應於查核報告中關鍵查核事項段，使用適當之次標題並敘明每一關鍵查核事項。關鍵查核事項，係指依會計師之專業判斷，對本期財務報表之查核最為重要之事項。關鍵查核事項係選自與治理單位溝通之事項。集團主辦會計師應依第五十八號公報之相關規定，決定對集團財務報表查核最為重要之事項，即關鍵查核事項。故維持原條文尚屬妥適。 3.對於其他事項段之建議，因原例示之文字欲強調乙公司係採用與甲集團不同之財務報導架構，故維持原條文尚屬妥適。

條次	貴部之意見	本會回應
<p>附錄四情況四</p>	<p>建議：</p> <p>...</p> <p>查核意見之基礎</p> <p>...。本會計師相信已取得足夠及適切之查核證據及其他會計師之查核報告，以作為表示查核意見之基礎。</p> <p>關鍵查核事項</p> <p>關鍵查核事項係指依本會計師及其他會計師之專業判斷，對甲集團民國一〇五年度合併財務報表之查核最為重要之事項。...</p> <p>其他事項</p> <p>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，而係由其他會計師依照不同之審計準則查核。因此，本會計師對上開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查核簽證財務報表規則及我國一般公認審計準則攸關規定所執行額外查核程序之結果。...</p> <p>說明：</p> <p>1.同前說明。</p> <p>2.查核意見之基礎段及關鍵查核事項：請參考情況二之說明。</p> <p>3.其他事項段：請參考前述第二十三條之說明。</p>	<p>1.對於查核意見之基礎段建議，本會參酌各方意見，修改本公報第二十六條及附錄四情況二至情況五查核意見之基礎段之文字。</p> <p>2.對於關鍵查核事項之意見，依審計準則公報第五十八號「查核報告中關鍵查核事項之溝通」（以下簡稱第五十八號公報）第七條及第十條之規定，會計師應於查核報告中關鍵查核事項段，使用適當之次標題並敘明每一關鍵查核事項。關鍵查核事項，係指依會計師之專業判斷，對本期財務報表之查核最為重要之事項。關鍵查核事項係選自與治理單位溝通之事項。集團主辦會計師應依第五十八號公報之相關規定，決定對集團財務報表查核最為重要之事項，即關鍵查核事項。故維持原條文尚屬妥適。</p> <p>3.「攸關規定」係指我國適用之法令及一般公認審計準則中，所有與財務報表查核攸關之規定。故維持原條文尚屬妥適。</p>

條次	貴部之意見	本會回應
附錄四情況 五	<p>建議：</p> <p>...</p> <p>查核意見之基礎</p> <p>...。本會計師相信已取得足夠及適切之查核證據及其他會計師之查核報告，以作為表示查核意見之基礎。</p> <p>關鍵查核事項</p> <p>關鍵查核事項係指依本會計師及其他會計師之專業判斷，對甲集團民國一〇五年度合併財務報表之查核最為重要之事項。...</p> <p>其他事項</p> <p>列入甲集團合併財務報表之子公司中，有關乙公司依照其適用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。...。因此，本會計師對上開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查核簽證財務報表規則及我國一般公認審計準則攸關規定所執行額外查核程序之結果。...</p> <p>說明：</p> <p>請參考情況二、三及四之說明。</p>	<ol style="list-style-type: none"> 對於查核意見之基礎段建議，本會參酌各方意見，修改本公報第二十六條及附錄四情況二至情況五查核意見之基礎段之文字。 對於關鍵查核事項之意見，依審計準則公報第五十八號「查核報告中關鍵查核事項之溝通」（以下簡稱第五十八號公報）第七條及第十條之規定，會計師應於查核報告中關鍵查核事項段，使用適當之次標題並敘明每一關鍵查核事項。關鍵查核事項，係指依會計師之專業判斷，對本期財務報表之查核最為重要之事項。關鍵查核事項係選自與治理單位溝通之事項。集團主辦會計師應依第五十八號公報之相關規定，決定對集團財務報表查核最為重要之事項，即關鍵查核事項。故維持原條文尚屬妥適。 對於其他事項段之建議，因原例示之文字欲強調乙公司係採用與甲集團不同之財務報導架構，且「攸關規定」係指我國適用之法令及一般公認審計準則中，所有與財務報表查核攸關之規定。故維持原條文尚屬妥適。

條次	貴部之意見	本會回應
集團查核報告之例示(情況四、五)－查核意見段	<p>建議： 若組成個體財務報表之查核非依照我國適用之法令及一般公認審計準則執行，組成個體查核人員須執行額外程序以符合上述攸關規定時，建議「查核意見」修改為：「...基於本會計師之查核結果，暨其他會計師之查核報告及其所執行之額外查核程序（請參閱其他事項段）...」</p> <p>說明： 依修正後第二十八條之規定，建議加列說明，以明確區分責任。</p>	建議之說明文字已列入其他事項段中，為維持查核意見段之簡明易懂，維持原條文尚屬妥適。
附錄四（情況二至情況五）	<p>建議： 集團查核依新式會計師查核報告所做各段落之修正應有對應之主條文加以規範。</p> <p>說明： 審計準則公報第五十七號至六十二號針對集團查核時會計師查核報告應如何修改未有規定，本次公報修正亦僅修改報告例示，未有主條文之訂定，因例示僅為於某特定情況下之建議撰寫方式，故建議相關修改應有主條文之配合。</p>	本公報係規範集團財務報表查核之特別考量。新式查核報告之相關規定，請參見審計準則公報第五十七號至第六十二號。
附錄四－會計師責任段	<p>建議： ... 會計師查核合併個體財務報表之責任 ...本會計師亦執行下列工作： ... 6.對於集團內組成個體採權益法之被投資公司之財務資訊取得足夠及適切之查核證據，以對合併個體財務報表表示意見。本會計師負責該等被投資公司集團查核案件之指導、監督及執行，並負責形成個體財務報表之集團查核意見。</p> <p>... 說明： 個體財務報表亦適用審計準則公報第54號，故「會計師查核個體財務報表之責任段」中，會計師執行之工作亦需說明集團</p>	本公報主要係規範集團合併財務報表之查核，會計師應依審計準則公報第五十七號至第六十二號之規定出具個體財務報表之查核報告。

條次	貴部之意見	本會回應
	查核事項。	
其他	<p>建議： 建議針對57號公報第33條第一項第3點，於個體查核報告時應如何呈現提供相關條文及例示。建議如下：</p> <p>...</p> <p>6.對於<u>甲公司集團</u>內組成個體之財務資訊取得足夠及適切之查核證據，以對<u>合併個體</u>財務報表表示意見。本會計師負責<u>個體集團</u>查核案件之指導、監督及執行，並負責形成<u>集團個體財務報表之</u>查核意見。</p> <p>...</p> <p>說明： 審計準則公報第五十七號「財務報表查核報告」第33條第一項第3點說明：於適用審計準則公報第五十四號「集團財務報表查核之特別考量」時，敘明會計師對集團查核案件之責任如下：</p> <p>(1) 會計師之責任係對集團內組成個體之財務資訊取得足夠及適切之查核證據，俾對集團財務報表表示意見。</p> <p>(2) 會計師負責集團查核案件之指導、監督及執行。</p> <p>(3) 會計師負責形成集團查核意見。依「證券發行人財務報告編製準則」第四章之規定，發行人須編製個體財務報告。於此情形下，上述條文之文字敘述應如何調整，目前實務做法不一，建議由貴會提供相關條文及例示供參考。</p>	<p>本公報主要係規範集團合併財務報表之查核，會計師應依審計準則公報第五十七號至第六十二號之規定出具個體財務報表之查核報告。</p>

條次	貴部之意見	本會回應
其他	<p>建議： 建議於準則中針對集團查核時關鍵查核事項之相關規範及查核報告撰寫訂定相關條文，並考量提供相關例示，以避免造成實務上無條文可遵循。</p> <p>說明： 於適用審計準則公報第五十八號「關鍵查核事項」時，如集團查核團隊辨認之關鍵查核事項係由擬於查核報告中提及組成個體查核人員之查核所執行者時，於查核報告關鍵查核事項之撰寫中，是否可提及組成個體查核人員，及於擬提及組成個體查核人員時，是否需符合一定之規定，於本次修訂草案中未見。因實務上常見上述情形，故建議54號公報中應針對此部分訂定相關條文以使會計師有所依循。</p>	<p>關鍵查核事項宜由集團主辦會計師與組成個體之主辦會計師溝通，並依審計準則公報第五十八號「查核報告中關鍵查核事項之溝通」之規定，判斷是否於個別關鍵查核事項提及由組成個體查核人員對該等事項所執行之查核程序。</p>
其他	<p>建議： 準則條文明訂應於查核報告哪些段落提及及其他會計師，以區分責任。</p> <p>說明： 無。</p>	<p>本會參酌各方意見，修改本公報第二十六條。</p>

提供意見之單位：

審計部、安永聯合會計師事務所、安侯建業聯合會計師事務所、勤業眾信聯合會計師事務所、資誠聯合會計師事務所。