

# 採用查核人員專家之工作

本審計準則中涉及品質管理準則1號「會計師事務所之品質管理」之規定者，於適用該品質管理準則前，應適用品質管制準則1號「會計師事務所之品質管制」之相關規定。

## 壹、前 言

第一條 本審計準則係規範查核人員於必要時採用具有會計或審計領域以外專門知識之個人或組織之工作，以取得足夠及適切查核證據之責任。

第二條 本審計準則未規範下列情況：

- 1.查核團隊包含或諮詢具有會計或審計領域專門知識之人員。
- 2.受查者採用具有會計或審計領域以外專門知識之個人或組織（管理階層專家）之工作以協助其編製財務報表時，查核人員採用該專家之工作（參見審計準則500號「查核證據」）。

## 會計師對查核意見之責任

第三條 會計師對所表示之意見負責，其責任不因採用查核人員專家之工作而減輕。查核人員如於採用查核人員專家之工作時遵循本審計準則之規定，且作出該專家之工作就查核目的而言係屬適當之結論，則可將該專家之發現或結論作為適切之查核證據。

## 貳、目的

- 第四條 本審計準則之目的，係規範查核人員：
- 1.決定是否採用查核人員專家之工作。
  - 2.如採用查核人員專家之工作，確定該工作就查核目的而言是否適當。

## 參、定義

- 第五條 本審計準則用語之定義如下：
- 1.查核人員專家：查核人員聘僱或委任具有會計或審計領域以外專門知識之個人或組織。查核人員專家包括查核人員內部專家（查核人員所隸屬事務所或聯盟事務所之專業人員）或外部專家。查核人員採用該等專家之工作，以取得足夠及適切之查核證據。
  - 2.專門知識：於某一特定領域之技術、知識及經驗。
  - 3.管理階層專家：管理階層聘僱或委任具有會計或審計領域以外專門知識之個人或組織。受查者採用該等專家之工作，以協助其編製財務報表。

## 肆、基本準則

### 決定是否採用查核人員專家之工作

- 第六條 如會計或審計領域以外之專門知識對取得足夠及

適切之查核證據係屬必要，查核人員應決定是否採用查核人員專家之工作。

## 查核程序之性質、時間及範圍

第七條 第八條至第十二條所規定查核程序之性質、時間及範圍將因情況之不同而異。查核人員決定該等程序之性質、時間及範圍時，應考量之因素包括：

- 1.與查核人員專家工作有關事項之性質。
- 2.與該專家工作有關事項之重大不實表達風險。
- 3.該專家工作之重要程度。
- 4.對該專家先前所執行工作之瞭解及以往採用該專家工作之經驗。
- 5.該專家是否須遵循查核人員所隸屬事務所之品質管理制度。

## 查核人員專家之專業能力、適任能力及客觀性

第八條 查核人員應評估查核人員專家就查核目的而言是否具有所需之專業能力、適任能力及客觀性。評估查核人員外部專家之客觀性時，應包括查詢對該外部專家之客觀性可能產生威脅之利益及關係。

## 取得對查核人員專家專門知識領域之瞭解

第九條 查核人員應對查核人員專家之專門知識領域取得足夠之瞭解，俾能就查核目的：

- 1.決定專家工作之性質、範圍及目的。
- 2.評估專家工作之適當性。

## 與查核人員專家之協議

第十條 查核人員應與查核人員專家就下列事項達成協議（如適當時，以書面方式為之）：

1. 專家工作之性質、範圍及目的。
2. 查核人員及專家各自之角色及責任。
3. 查核人員與專家間溝通之性質、時間及範圍，包括專家所出具報告之格式。
4. 專家須遵循之保密規範。

## 評估查核人員專家工作之適當性

第十一條 查核人員應就查核目的評估查核人員專家工作之適當性，包括：

1. 專家之發現或結論之攸關性及合理性，以及與其他查核證據之一致性。
2. 如專家工作涉及重大假設及方法之採用，該等假設及方法於當時情況下之攸關性及合理性。
3. 如專家採用對其工作係屬重要之原始資料，該等原始資料之攸關性、完整性及正確性。

第十二條 查核人員如認為查核人員專家之工作就查核目的而言並不適當，應至少執行下列程序之一：

1. 與該專家協議其應額外執行工作之性質及範圍。
2. 執行於當時情況下適當之額外查核程序。

## 於查核報告中提及查核人員專家

第十三條 會計師不得於無保留意見之查核報告之查核意見段及查核意見之基礎段中提及查核人員專家之工作。

第十四條 會計師如於修正式意見查核報告之查核意見之基礎段中提及查核人員專家之工作，以協助使用者瞭解導致修正式意見之事項，應於查核報告中指出，提及專家之工作並未減輕會計師對財務報表所表示查核意見之責任。

## 伍、解釋及應用

### 查核人員專家之定義（相關條文：第五條第1款）

第十五條 會計或審計領域以外之專門知識可能包括與下列事項有關之知識：

1. 複雜金融工具、不動產、廠房、設備、珠寶、藝術品、古董、無形資產、企業合併所取得之資產及所承擔之負債，以及可能已減損資產之評價。
2. 保險合約或員工福利計畫相關負債之精算。
3. 石油及天然氣蘊藏量之估計。
4. 環境負債及土地清理成本之評價。
5. 合約及法令之解釋。
6. 複雜或不尋常稅務議題之分析。

第十六條 於許多情況下，區分會計或審計領域專門知識與其他領域專門知識尚屬容易，即使是涉及會計或審計特定領域之情況。例如，對遞延所得稅之會計處理具有專門知識之個人，通常易與稅務專家區分。前者非屬本審計準則所稱之專家，因其專門知識屬會計領域；後者屬本審計準則所稱之專家，因其專門知識屬法律領域。於其他領域亦能

作類似區分，例如區分金融工具會計處理之專門知識與運用複雜模型對金融工具進行評價之專門知識。惟於某些情況下，特別是涉及會計或審計專門知識之新興議題，區分該等會計或審計特定領域之專門知識與其他領域專門知識係屬專業判斷。有關查核人員持續教育訓練之規定，可能有助於作出判斷。

第十七條 查核人員專家為個人或組織可能影響本審計準則中基本準則之適用。因此，查核人員有必要對該等影響作出判斷。例如，於評估查核人員專家之專業能力、適任能力及客觀性時，該專家可能係查核人員曾採用其工作之組織，惟查核人員與該組織所指派之個人專家並無共事經驗；反之，查核人員可能熟悉某個人專家之工作，惟對該專家所隸屬之組織並不熟悉。查核人員作前述評估時，可能須考量個人專家之特質與組織之管理特性（例如組織之品質管制制度）。

### 決定是否採用查核人員專家之工作（相關條文：第六條）

第十八條 查核人員於執行下列工作時，可能需要查核人員專家之協助：

- 1.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。
- 2.辨認並評估重大不實表達風險。
- 3.設計及執行整體查核對策，以因應整體財務報表之風險。

- 4.設計及執行進一步查核程序，以因應所評估個別項目聲明之風險，包括控制測試及證實程序。
- 5.對財務報表形成查核意見時，評估所取得查核證據之足夠性及適切性。

第十九條 管理階層需要會計領域以外之專門知識以編製財務報表時，重大不實表達風險可能增加，因其可能顯示財務報表之編製具複雜性，或管理階層未具有該領域之專門知識。管理階層如未具有必要之專門知識，則可能採用管理階層專家之工作以因應該風險。受查者如有攸關控制（包括與管理階層專家工作有關之控制），該重大不實表達風險亦可能降低。

第二十條 如財務報表之編製涉及會計領域以外之專門知識，查核人員雖具有會計及審計之技能，但可能未具有查核該等財務報表之專門知識。主辦會計師須確認查核團隊及查核人員專家整體而言具有適當之專業能力及適任能力（包括有足夠時間）以執行查核案件。此外，查核人員須確認執行查核案件所需資源之性質、時間及範圍。查核人員對是否採用查核人員專家工作之決定，以及如須採用，對何時採用及採用至何種程度之決定，可協助其確認前述事項。於查核過程中或情況改變時，查核人員可能須修改先前有關採用查核人員專家工作之決定。

第二十一條 儘管查核人員在會計或審計以外之某一領域非屬專家，其仍可能對該領域取得足夠之瞭解，並在

無查核人員專家協助之情況下執行查核工作。查核人員可能透過下列方式取得瞭解：

1. 先前查核財務報表時所獲取特定領域之經驗。
2. 於特定領域之教育或專業發展。此可能包括正式課程或與具有特定領域專門知識個人之討論，該等課程或討論可提升查核人員解決特定領域問題之能力。該等討論有別於查核人員在特定案件情況下向查核人員專家進行之諮詢。於進行前述諮詢時，查核人員專家被告知全部之攸關事實，使其能提供有用之建議。
3. 與執行過類似案件之查核人員討論。

第二十二條 於其他情況下，查核人員可能認為有必要或選擇採用查核人員專家之工作，以協助其對特定事項取得足夠及適切之查核證據。查核人員於決定是否採用查核人員專家之工作時，可能考量之因素包括：

1. 管理階層於編製財務報表時是否採用管理階層專家之工作（參見第二十三條）。
2. 該事項之性質及重要性，包括其複雜程度。
3. 該事項之重大不實表達風險。
4. 為因應所辨認之風險擬执行程序之性質，包括查核人員對與該事項有關之專家工作之瞭解及經驗，以及替代查核證據之可取得性。

第二十三條 如管理階層於編製財務報表時採用管理階層專家之工作，則查核人員於決定是否採用查核人員專家之工作時，可能受下列因素影響：

- 1.管理階層專家工作之性質、範圍及目的。
- 2.提供攸關服務之管理階層專家係由受查者聘僱，或由受查者委任。
- 3.管理階層專家之工作受管理階層控制或影響之程度。
- 4.管理階層專家之專業能力及適任能力。
- 5.管理階層專家是否依照專業準則、其他專門職業或產業規範執行其工作。
- 6.受查者對管理階層專家之工作所執行之控制。

審計準則500號就管理階層專家之專業能力、適任能力及客觀性對查核證據可靠性之影響予以規範並提供指引。

## 查核程序之性質、時間及範圍（相關條文：第七條）

第二十四條 第八條至第十二條所規定查核程序之性質、時間及範圍將因情況之不同而異。例如，下列因素可能使查核人員有必要執行不同或更廣泛之查核程序：

- 1.查核人員專家之工作與涉及主觀及複雜判斷之重大事項有關。
- 2.查核人員未曾採用查核人員專家之工作，亦不瞭解其專業能力、適任能力及客觀性。
- 3.查核人員專家執行之程序對查核而言係不可或缺，而非僅就個別事項被諮詢以提供建議。
- 4.查核人員專家係外部專家，因此未受查核人員所隸屬事務所之品質管理制度規範。

## 會計師事務所之品質管理制度（相關條文：第七條第5款）

第二十五條 查核人員內部專家可能為查核人員所隸屬事務所之合夥人及職員（即事務所人員，包括約聘人員），因此須遵循該事務所之品質管理制度。查核人員內部專家亦可能為聯盟事務所之專業人員，且須遵循事務所依品質管理準則1號「會計師事務所之品質管理」對聯盟規範及聯盟服務訂定之政策或程序。於某些情況下，因聯盟事務所之查核人員內部專家與查核人員隸屬同一聯盟，而可能須遵循共同品質管理政策或程序。

第二十六條 品質管理準則1號規定事務所就使用服務機構之資源（包括使用外部專家）訂定政策或程序。查核人員外部專家並非查核團隊之成員，因此可能未受查核人員所隸屬會計師事務所之品質管理制度之政策或程序規範。事務所對攸關執業道德規範之政策或程序可能包括適用於查核人員外部專家之政策或程序。於某些情況下，攸關職業道德規範或法令規範可能要求查核人員外部專家：

1. 被視為查核團隊成員。亦即該外部專家可能須遵循攸關職業道德規範（包括與獨立性有關之規範）。
2. 須遵循其他專門職業規範。

第二十七條 案件層級之品質管理受事務所品質管理制度支持，並將查核案件之特定性質及情況納入考量。例如，查核人員可能依賴事務所就下列事項所訂定之相關政策或程序：

- 1.專業能力及適任能力（透過招募及訓練計畫）。
- 2.客觀性。查核人員內部專家須遵循攸關職業道德規範（包括與獨立性有關之規範）。
- 3.查核人員對查核人員專家工作適當性之評估。例如，事務所之訓練計畫能使查核人員內部專家適當瞭解其專門知識與查核流程間之相互關係。查核人員對該等訓練之信賴程度，可能影響其就查核人員專家工作之適當性擬執行評估程序之性質、時間及範圍。
- 4.透過監督以確認是否遵循相關法令。
- 5.與查核人員專家之協議。

對事務所政策或程序之依賴並未減輕查核人員符合本審計準則中基本準則之責任。

## 查核人員專家之專業能力、適任能力及客觀性

（相關條文：第八條）

第二十八條 查核人員評估查核人員專家之工作就查核目的而言是否適當時，應考量查核人員專家之專業能力、適任能力及客觀性。專業能力與查核人員專家專門知識之性質及程度有關。適任能力與查核人員專家於案件情況下能否發揮其專業能力有關。影響適任能力之因素可能包括查核人員專家所在之地理區域及可用之時間與資源。客觀性則與查核人員專家之偏頗、利益衝突或其他可能影響其專業或商業判斷之因素有關。

第二十九條 與查核人員專家之專業能力、適任能力及客觀性有關之資訊，其可能來源如下：



1. 以往採用該專家工作之經驗。
2. 與該專家之討論。
3. 與熟悉該專家工作之其他查核人員或人士討論。
4. 對該專家之資格、專門職業團體或產業公會之會員身分、執業證照或其他形式外部認證之瞭解。
5. 該專家所發表之文章或出版之書籍。
6. 查核人員所隸屬事務所之品質管理制度（參見第二十五條至第二十七條）。

第三十條 與評估查核人員專家之專業能力、適任能力及客觀性攸關之事項，包括專家是否依照專業準則、其他專門職業或產業規範（例如專門職業團體或產業公會之道德準則及其他會員規定、認證機構之合格標準或法令之要求）執行其工作。

第三十一條 與評估查核人員專家之專業能力、適任能力及客觀性攸關之其他事項可能包括：

1. 查核人員專家之專業能力（包括專業領域內之特定專長）與受查者所需專業服務之攸關性。例如，某一精算師可能專精於財產及意外保險，但對退休金計算之專門知識可能不足。
2. 查核人員專家對攸關會計規範之專業能力，例如瞭解所採用之假設及方法（如適用時，包括模型）是否符合適用之財務報導架構。
3. 於查核過程中所獲悉之未預期事件、情況之改變或查核證據，是否顯示可能須重新評估查核人員專家之專業能力、適任能力及客觀性。

第三十二條 可能威脅查核人員專家客觀性之情況包括自我利

益、辯護、熟悉度、自我評估及脅迫。依據外部制度（例如查核人員專家之專門職業規範及法令）或查核人員專家工作環境（例如品質管制政策及程序）所建立之防護措施，可消除或減少此類威脅。此外，亦可能有針對查核案件建立之防護措施。

第三十三條 對客觀性產生威脅之程度及是否需要防護措施之評估，可能取決於查核人員專家於查核中之角色及其工作對查核之重要性。於某些情況下，防護措施可能無法將威脅降低至可接受之水準，例如擬聘僱或委任之查核人員專家於編製受查資訊時亦扮演管理階層專家之角色。

第三十四條 評估查核人員外部專家之客觀性時，查核人員可能：

1. 查詢受查者，其與該專家間可能影響該專家客觀性之任何已知利益或關係。
2. 與該專家討論適用之防護措施（包括適用於該專家之專門職業規範），並評估防護措施是否可降低相關威脅至可接受之水準。可能須與該專家討論之利益及關係包括：
  - (1) 財務利益。
  - (2) 商業關係及個人關係。
  - (3) 該專家及其所隸屬機構所提供之其他服務。

於某些情況下，查核人員可能須自外部專家取得有關該專家所知悉其與受查者間之任何利益或關係之書面聲明。

## 取得對查核人員專家專門知識領域之瞭解（相關條文：第九條）

第三十五條 查核人員可能藉由與查核人員專家討論或第二十一條所述之方式，取得對該專家專門知識領域之瞭解。

第三十六條 查核人員對查核人員專家攸關領域之瞭解，可能包括：

- 1.該專家之特定專長是否與查核攸關。
- 2.是否適用任何專門職業或其他準則及相關法令。
- 3.該專家所採用之假設及方法（如適用時，包括模型）、該等假設及方法於該專家領域內是否被普遍接受，以及對財務報導目的而言是否適當。
- 4.該專家所使用內部及外部資訊之性質。

## 與查核人員專家之協議（相關條文：第十條）

第三十七條 不論查核人員專家係外部或內部專家，查核人員有必要就下列事項與查核人員專家達成協議，因該等事項可能依情況不同而有顯著差異：

- 1.該專家工作之性質、範圍及目的。
- 2.查核人員及該專家各自之角色及責任。
- 3.查核人員與該專家間溝通之性質、時間及範圍。

第三十八條 第七條所述應考量之因素可能影響查核人員與查核人員專家間協議之詳細程度與形式，包括是否採書面形式。例如，下列情況可能顯示需要更詳細或書面形式之協議：

- 1.該專家可能接觸受查者具敏感性或機密性之資訊。

- 2.查核人員及該專家各自之角色或責任與一般所預期者不同。
- 3.涉及多國之法令。
- 4.與該專家工作有關之事項具高度複雜性。
- 5.查核人員未曾採用該專家之工作。
- 6.該專家之工作對查核之重要性較高。

第三十九條 查核人員與查核人員外部專家間之協議通常採委任書之形式。附錄一例示可能須納入委任書或其他形式協議中之事項。

第四十條 查核人員與查核人員專家間不存在書面協議時，協議之證據可能顯示於下列文件或紀錄：

- 1.規劃備忘錄或相關工作底稿（例如查核程式）。
- 2.查核人員所隸屬事務所之品質管理制度之政策或程序。當查核人員專家為內部專家時，事務所之品質管理制度可能包括與該專家工作有關之特定政策或程序。查核人員於工作底稿作成紀錄之詳細程度取決於該等政策或程序之性質。例如，當事務所對專家工作之採用已有詳細規定時，查核人員可能無須於工作底稿作成紀錄。

**查核人員專家工作之性質、範圍及目的**（相關條文：第十條第1款）

第四十一條 就查核人員專家工作之性質、範圍及目的達成協議時，查核人員可能與該專家討論將遵循之攸關專業準則、其他專門職業或產業規範。

## 各自之角色及責任 (相關條文：第十條第2款)

第四十二條 查核人員與查核人員專家就各自之角色及責任所達成之協議可能包括：

- 1.原始資料之測試係由查核人員或該專家執行。
- 2.同意查核人員與受查者或其他方討論該專家之發現或結論，並於必要時同意會計師將該專家之發現或結論納入修正式意見查核報告之查核意見之基礎段（參見第五十五條）。
- 3.查核人員是否將其對專家工作之結論告知該專家。

## 工作底稿

第四十三條 查核人員與查核人員專家就各自之角色及責任所達成之協議，亦可能包括接觸或保管雙方工作底稿之協議。查核人員專家為查核團隊之成員時，該專家之工作底稿構成查核工作底稿之一部分。除另有協議外，查核人員外部專家之工作底稿係該專家所有，且不構成查核工作底稿之一部分。

## 溝通 (相關條文：第十條第3款)

第四十四條 有效之雙向溝通有利於將查核人員專家擬執行程序之性質、時間及範圍與其他查核工作適當整合，且有利查核人員於查核過程中對專家工作之目的作適當修正。例如，專家之工作與查核人員對某一顯著風險之結論有關時，要求專家於工作過程中進行口頭溝通，並於作成結論時提供正式書面報告可能係屬適當。指派與查核人員專家聯

繫之特定會計師或職員，以及辨認該專家與受查者間溝通之程序，有助於及時且有效之溝通（特別是對於大型案件）。

### **保密**（相關條文：第十條第4款）

第四十五條 查核人員適用之職業道德規範中之保密條款亦適用於查核人員專家。此外，法令可能對保密有額外規定。受查者亦可能要求查核人員外部專家遵循特定保密條款。

### **評估查核人員專家工作之適當性**（相關條文：第十一條）

第四十六條 查核人員就查核目的評估查核人員專家工作之適當性時，擬执行程序之性質、時間及範圍受下列因素影響：

- 1.查核人員對該專家之專業能力、適任能力及客觀性之評估。
- 2.查核人員對該專家之專門知識領域之熟悉度。
- 3.該專家所執行工作之性質。

### **查核人員專家之發現及結論**（相關條文：第十一條第1款）

第四十七條 查核人員就查核目的評估查核人員專家工作之適當性時，擬執行之特定程序可能包括：

- 1.向該專家查詢。
- 2.複核該專家之工作底稿及報告。
- 3.執行驗證性程序，例如：
  - (1)觀察該專家之工作。
  - (2)核對至公開資訊，例如源自具良好聲譽或權威性之統計報告。

- (3)向第三方函證攸關事項。
  - (4)執行詳細之分析性程序。
  - (5)驗算相關數據。
- 4.當該專家之發現或結論與其他查核證據不一致時，與其他具有攸關專門知識之專家討論。
  - 5.與管理階層討論該專家之報告。

第四十八條 查核人員於評估查核人員專家之發現或結論之攸關性與合理性時，宜考量該等發現或結論是否：

- 1.依該專家之專門職業或產業之準則表達。
- 2.明確表達，包括提及與查核人員達成協議之目的、所執行工作之範圍及適用之準則。
- 3.基於適當之期間，並考量期後事項（如攸關時）。
- 4.於使用上有任何保留、限制或禁止；如有時，其對查核工作之影響。
- 5.已適當考量該專家所發現之錯誤或偏差。

## 假設、方法及原始資料

### 假設及方法（相關條文：第十一條第2款）

第四十九條 當查核人員專家之工作係評估管理階層作會計估計所採用之基本假設及方法（如適用時，包括模型）時，查核人員之程序可能係評估該專家是否已適當複核該等假設及方法。當該專家之工作係建立查核人員之單一金額估計或金額區間估計，以與管理階層之單一金額估計比較時，查核人員之程序可能係評估該專家所採用之假設及方法。

第五十條 審計準則540號「會計估計與相關揭露之查核」討

論管理階層作會計估計時所採用之假設及方法，包括於某些情況下採用受查者自行開發之特殊模型。該討論係為協助查核人員對管理階層所採用之假設及方法取得足夠及適切之查核證據，惟亦可協助查核人員評估查核人員專家所採用之假設及方法。

第五十一條 查核人員專家之工作涉及重大假設及方法之採用時，查核人員宜評估該等假設及方法是否：

- 1.於該專家領域內被普遍接受。
- 2.符合適用之財務報導架構。
- 3.仰賴某些特殊模型之使用。
- 4.與管理階層之假設及方法一致；如不一致，其差異之原因及影響。

**查核人員專家採用之原始資料**（相關條文：第十一條第3款）

第五十二條 查核人員專家採用對其工作係屬重要之原始資料時，可能用以測試該等資料之程序例舉如下：

- 1.驗證資料之來源，包括瞭解與該等資料相關之內部控制（並於適當時予以測試）及該專家取得資料之管道（如攸關時）。
- 2.複核資料之完整性及資料間之一致性。

第五十三條 於許多情況下，原始資料之測試係由查核人員執行。惟查核人員專家所採用之原始資料具高度專業性時，則其測試可能由該專家執行。如原始資料係由該專家測試，查核人員可向該專家查詢，抑或監督或複核該專家之測試，以評估該等資料之攸關性、完整性及正確性。

### 查核人員專家之工作不適當（相關條文：第十二條）

第五十四條 如查核人員認為查核人員專家之工作就查核目的而言並不適當，且查核人員無法藉由第十二條所規定之額外查核程序解決該事項，則會計師可能因無法對特定事項取得足夠及適切之查核證據，而依審計準則705號「修正式意見之查核報告」之規定，於查核報告中表示修正式意見。

### 於查核報告中提及查核人員專家（相關條文：第十四條）

第五十五條 於某些情況下，會計師於修正式意見查核報告之查核意見之基礎段中提及查核人員專家之工作，以協助使用者瞭解導致修正式意見之事項，可能係屬適當。於該等情況下，查核人員可能須事先取得該專家之同意。

## 陸、附 則

第五十六條 本審計準則於中華民國一一一年十月四日修訂，並將審計準則公報第七十一號「採用查核人員專家之工作」更名為審計準則620號「採用查核人員專家之工作」，自中華民國一一一年十二月十五日起實施。自本審計準則實施日起，本會於中華民國一〇八年三月二十六日發布之審計準則公報第七十一號「採用查核人員專家之工作」，不再適用。

## 附 錄

### 附錄一 查核人員與查核人員外部專家間協議之 考量（相關條文：第三十九條）

本附錄對查核人員就其與查核人員外部專家間之協議宜考量納入之事項提供例示。查核人員須依照個別需求及情況修改之。本例示亦有助於查核人員考量宜納入其與查核人員內部專家間協議之事項。

#### 查核人員外部專家工作之性質、範圍及目的

- 1.查核人員外部專家擬執行程序之性質及範圍。
- 2.該外部專家工作之目的（經考量與該外部專家工作有關事項之重大性及風險，以及適用之財務報導架構）。
- 3.該外部專家將遵循之專業準則、其他專門職業或產業規範。
- 4.該外部專家將採用之假設及方法（如適用時，包括模型），以及該等假設及方法之權威性。
- 5.該外部專家工作之標的之有效日期（或受測期間，如適用時），以及有關期後事項之規定。

#### 查核人員及查核人員外部專家各自之角色及責任

- 1.攸關之審計及會計準則，以及法令規定。
- 2.該外部專家同意查核人員對該專家報告之預期使用，例如於修正正式意見查核報告之查核意見之基礎段中提及該專家報告（如必要時），或向管理階層或治理單位揭露該專家報告之內容。
- 3.查核人員對該外部專家之工作擬執行複核程序之性質與範圍。
- 4.原始資料之測試係由查核人員或該外部專家執行。

- 5.該外部專家對受查者之紀錄、檔案、人員，以及受查者所委任專家之接觸。
- 6.該外部專家與受查者間溝通之程序。
- 7.查核人員及該外部專家對雙方工作底稿之接觸。
- 8.案件執行中及完成後工作底稿之所有權及控制權，包括保管檔案之規定。
- 9.該外部專家以應有之專門知識執行工作並盡專業上應有注意之責任。
- 10.該外部專家執行工作之專業能力及適任能力。
- 11.該外部專家將使用其所具備與查核攸關之所有知識，以及如未符合此預期時，將告知查核人員。
- 12.對該外部專家與查核報告發生關聯之限制。
- 13.查核人員是否將其對專家工作之結論告知該外部專家。

## 溝通及報導

- 1.溝通之方式與頻率，包括：
  - (1)該外部專家如何溝通其發現或結論（例如書面報告、口頭溝通或持續與查核團隊溝通）。
  - (2)指派查核團隊中與該外部專家聯繫之特定人員。
- 2.該外部專家完成工作及與查核人員溝通其發現或結論之時程。
- 3.該外部專家應即時溝通其可能之延誤，以及對其發現或結論之任何可能保留或限制。
- 4.該外部專家應即時與查核人員溝通受查者對其接觸紀錄、檔案、人員或受查者所委任專家之限制。
- 5.該外部專家應與查核人員溝通其認為可能與查核攸關之所有資訊（包括先前已溝通情況之任何變動）。
- 6.該外部專家應與查核人員溝通可能對其客觀性產生威脅之情況，

以及可能消除或將該等威脅降低至可接受水準之相關防護措施。

## 保密

查核人員外部專家應遵循之保密規範包括：

- 1.會計師職業道德規範中之保密條款。
- 2.法令之額外規定（如有時）。
- 3.受查者之特定保密要求（如有時）。



## 附錄二 本審計準則重要名詞中英對照表

查核人員專家	Auditor's expert
專門知識	Expertise
管理階層專家	Management's expert
原始資料	Source data
標的	Subject matter



附錄三 新舊條文對照表

修正後條文	原 條 文	說明
<p>第一條 本<u>審計準則</u>係規範查核人員於必要時採用具有會計或審計領域以外專門知識之個人或組織之工作，以取得足夠及適切查核證據之責任。</p>	<p>第一條 本<u>公報</u>係規範查核人員於必要時採用具有會計或審計領域以外專門知識之個人或組織之工作，以取得足夠及適切查核證據之責任。</p>	<p>配合「審計準則委員會所發布規範會計師服務案件準則總綱」(以下簡稱總綱)之用語修改。</p>
<p>第二條 本<u>審計準則</u>未規範下列情況：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1.查核團隊包含或諮詢具有會計或審計領域專門知識之人員。</li> <li>2.受查者採用具</li> </ol>	<p>第二條 本<u>公報</u>未規範下列情況：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1.查核團隊包含或諮詢具有會計或審計領域專門知識之人員。</li> <li>2.受查者採用具</li> </ol>	<p>配合總綱之用語修改。</p>

修正後條文	原 條 文	說明
<p>有會計或審計領域以外專門知識之個人或組織（管理階層專家）之工作以協助其編製財務報表時，查核人員採用該專家之工作（參見審計準則<u>500</u>號「查核證據」）。</p>	<p>有會計或審計領域以外專門知識之個人或組織（管理階層專家）之工作以協助其編製財務報表時，查核人員採用該專家之工作（參見審計準則<u>公報第</u><u>五十三</u>號「查核證據」）。</p>	
<p>第 三 條 會計師對所表示之意見負責，其責任不因採用查核人員專家之工作而減輕。查核人員如於採用查核人員專家之工作時遵循本審計準則之規定，且作出該專家之工作就查核目的而言係屬適當之結</p>	<p>第 三 條 會計師對所表示之意見負責，其責任不因採用查核人員專家之工作而減輕。查核人員如於採用查核人員專家之工作時遵循本公報之規定，且作出該專家之工作就查核目的而言係屬適當之結論，</p>	<p>配合總綱之用語修改。</p>

修正後條文	原 條 文	說明
<p>論，則可將該專家之發現或結論作為適切之查核證據。</p>	<p>則可將該專家之發現或結論作為適切之查核證據。</p>	
<p>第 四 條 本<u>審計準則</u>之目的，係規範查核人員：</p> <p>1.決定是否採用查核人員專家之工作。</p> <p>2.如採用查核人員專家之工作，確定該工作就查核目的而言是否適當。</p>	<p>第 四 條 本<u>公報</u>之目的，係規範查核人員：</p> <p>1.決定是否採用查核人員專家之工作。</p> <p>2.如採用查核人員專家之工作，確定該工作就查核目的而言是否適當。</p>	<p>配合總綱之用語修改。</p>
<p>第 五 條 本<u>審計準則</u>用語之定義如下：</p> <p>.....</p>	<p>第 五 條 本<u>公報</u>用語之定義如下：</p> <p>.....</p>	<p>配合總綱之用語修改。</p>
<p>第 七 條 第八條至第十二條所規定查核程序之性質、時間及範圍將因情況之不同而異。查</p>	<p>第 七 條 第八條至第十二條所規定查核程序之性質、時間及範圍將因情況之不同而異。查</p>	<p>配合品質管理準則1號之內容修改。</p>

修正後條文	原 條 文	說明
<p>核人員決定該等程序之性質、時間及範圍時，應考量之因素包括：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1.與查核人員專家工作有關事項之性質。</li> <li>2.與該專家工作有關事項之重大不實表達風險。</li> <li>3.該專家工作之重要程度。</li> <li>4.對該專家先前所執行工作之瞭解及以往採用該專家工作之經驗。</li> <li>5.該專家是否須遵循查核人員所隸屬事務所之品質管理制度。</li> </ol>	<p>核人員決定該等程序之性質、時間及範圍時，應考量之因素包括：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1.與查核人員專家工作有關事項之性質。</li> <li>2.與該專家工作有關事項之重大不實表達風險。</li> <li>3.該專家工作之重要程度。</li> <li>4.對該專家先前所執行工作之瞭解及以往採用該專家工作之經驗。</li> <li>5.該專家是否須遵循查核人員所隸屬事務所之品質管制政策及程序。</li> </ol>	
<p>第十六條 於許多情況下，</p>	<p>第十六條 於許多情況下，</p>	<p>配合總</p>

修正後條文	原 條 文	說明
<p>區分會計或審計領域專門知識與其他領域專門知識尚屬容易，即使是涉及會計或審計特定領域之情況。例如，對遞延所得稅之會計處理具有專門知識之個人，通常易與稅務專家區分。前者非屬本審計準則所稱之專家，因其專門知識屬會計領域；後者屬本審計準則所稱之專家，因其專門知識屬法律領域。於其他領域亦能作類似區分，例如區分金融工具會計處理之專門知識與運用複雜模型對金融工具</p>	<p>區分會計或審計領域專門知識與其他領域專門知識尚屬容易，即使是涉及會計或審計特定領域之情況。例如，對遞延所得稅之會計處理具有專門知識之個人，通常易與稅務專家區分。前者非屬本公報所稱之專家，因其專門知識屬會計領域；後者屬本公報所稱之專家，因其專門知識屬法律領域。於其他領域亦能作類似區分，例如區分金融工具會計處理之專門知識與運用複雜模型對金融工具進行評價</p>	<p>綱之用語修改。</p>

修正後條文	原 條 文	說明
<p>進行評價之專門知識。惟於某些情況下，特別是涉及會計或審計專門知識之新興議題，區分該等會計或審計特定領域之專門知識與其他領域專門知識係屬專業判斷。有關查核人員持續教育訓練之規定，可能有助於作出判斷。</p>	<p>之專門知識。惟於某些情況下，特別是涉及會計或審計專門知識之新興議題，區分該等會計或審計特定領域之專門知識與其他領域專門知識係屬專業判斷。有關查核人員持續教育訓練之規定，可能有助於作出判斷。</p>	
<p>第十七條 查核人員專家為個人或組織可能影響本審計準則中基本準則之適用。因此，查核人員有必要對該等影響作出判斷。例如，於評估查核人員專家之專業能力、適任能力及客觀性</p>	<p>第十七條 查核人員專家為個人或組織可能影響本公報規定之適用。因此，查核人員有必要對該等影響作出判斷。例如，於評估查核人員專家之專業能力、適任能力及客觀性時，該專家可</p>	<p>配合總綱之用語修改。</p>

修正後條文	原 條 文	說明
<p>時，該專家可能係查核人員曾採用其工作之組織，惟查核人員與該組織所指派之個人專家並無共事經驗；反之，查核人員可能熟悉某個人專家之工作，惟對該專家所隸屬之組織並不熟悉。查核人員作前述評估時，可能須考量個人專家之特質與組織之管理特性（例如組織之品質管制制度）。</p>	<p>能係查核人員曾採用其工作之組織，惟查核人員與該組織所指派之個人專家並無共事經驗；反之，查核人員可能熟悉某個人專家之工作，惟對該專家所隸屬之組織並不熟悉。查核人員作前述評估時，可能須考量個人專家之特質與組織之管理特性（例如組織之品質管制制度）。</p>	
<p>第 十八 條 查核人員於執行下列工作時，可能需要查核人員專家之協助： 1.對受查者及其環境、適用之</p>	<p>第 十八 條 查核人員於執行下列工作時，可能需要查核人員專家之協助： 1.對受查者及其環境（包括內</p>	<p>配 合 審 計 準 則 315 號 之 內 容 修 改。</p>

修正後條文	原 條 文	說明
<p><u>財務報導架構及內部控制制度取得瞭解。</u></p> <p>.....</p>	<p>部控制)取得瞭解。</p> <p>.....</p>	
<p>第二十條 如財務報表之編製涉及會計領域以外之專門知識，查核人員雖具有會計及審計之技能，但可能未具有查核該等財務報表之專門知識。主辦會計師須確認查核團隊及查核人員專家整體而言具有適當之專業能力及適任能力(包括有足夠時間)以執行查核案件。此外，查核人員須確認執行查核案件所需資源之性質、時間及範圍。查核人</p>	<p>第二十條 如財務報表之編製涉及會計領域以外之專門知識，查核人員雖具有會計及審計之技能，但可能未具有查核該等財務報表之專門知識。主辦會計師須確認查核團隊及查核人員專家整體而言具有適當之專業能力及適任能力以執行查核案件。此外，查核人員須確認執行查核案件所需資源之性質、時間及範圍。查核人員對是否採用查核人</p>	<p>配合品質管理準則1號之內容修改。</p>

修正後條文	原 條 文	說明
<p>員對是否採用查核人員專家工作之決定，以及如須採用，對何時採用及採用至何種程度之決定，可協助其確認前述事項。於查核過程中或情況改變時，查核人員可能須修改先前有關採用查核人員專家工作之決定。</p>	<p>員專家工作之決定，以及如須採用，對何時採用及採用至何種程度之決定，可協助其確認前述事項。於查核過程中或情況改變時，查核人員可能須修改先前有關採用查核人員專家工作之決定。</p>	
<p>第二十三條 如管理階層於編製財務報表時採用管理階層專家之工作，則查核人員於決定是否採用查核人員專家之工作時，可能受下列因素影響： ..... 審計準則 <u>500</u> 號</p>	<p>第二十三條 如管理階層於編製財務報表時採用管理階層專家之工作，則查核人員於決定是否採用查核人員專家之工作時，可能受下列因素影響： ..... 審計準則 <u>公報第</u></p>	<p>配合 總綱之用語修改。</p>

修正後條文	原 條 文	說明
<p>就管理階層專家之專業能力、適任能力及客觀性對查核證據可靠性之影響予以規範並提供指引。</p>	<p><u>五十三號</u>就管理階層專家之專業能力、適任能力及客觀性對查核證據可靠性之影響予以規範並提供指引。</p>	
<p>第二十四條 第八條至第十二條所規定查核程序之性質、時間及範圍將因情況之不同而異。例如，下列因素可能使查核人員有必要執行不同或更廣泛之查核程序：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1.查核人員專家之工作與涉及主觀及複雜判斷之重大事項有關。</li> <li>2.查核人員未曾採用查核人員專家之工作，</li> </ol>	<p>第二十四條 第八條至第十二條所規定查核程序之性質、時間及範圍將因情況之不同而異。例如，下列因素可能使查核人員有必要執行不同或更廣泛之查核程序：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1.查核人員專家之工作與涉及主觀及複雜判斷之重大事項有關。</li> <li>2.查核人員未曾採用查核人員專家之工作，</li> </ol>	<p>配合品質管理準則1號之內容修改。</p>

修正後條文	原 條 文	說明
<p>亦不瞭解其專業能力、適任能力及客觀性。</p> <p>3.查核人員專家執行之程序對查核而言係不可或缺，而非僅就個別事項被諮詢以提供建議。</p> <p>4.查核人員專家係外部專家，因此未受查核人員所隸屬事務所之品質管理制度規範。</p>	<p>亦不瞭解其專業能力、適任能力及客觀性。</p> <p>3.查核人員專家執行之程序對查核而言係不可或缺，而非僅就個別事項被諮詢以提供建議。</p> <p>4.查核人員專家係外部專家，因此未受查核人員所隸屬事務所之品質管制政策及程序規範。</p>	
<p><b>會計師事務所之品質管理制度</b> (相關條文：第七條第5款)</p> <p>第二十五條 查核人員內部專家可能為查核人員所隸屬事務所之合夥人及職員</p>	<p><b>會計師事務所之品質管制政策及程序</b> (相關條文：第七條第5款)</p> <p>第二十五條 查核人員內部專家可能為查核人</p>	<p>配合品質管理準則1號之內容修改標題及條文。</p>

修正後條文	原 條 文	說明
<p><u>(即事務所人員，包括約聘人員)</u>，因此須遵循該事務所之品質管理制度。查核人員內部專家亦可能為聯盟事務所之專業人員，且須遵循事務所依品質管理準則1號「會計師事務所之品質管理」對聯盟規範及聯盟服務訂定之政策或程序。於某些情況下，因聯盟事務所之查核人員內部專家與查核人員隸屬同一聯盟，而可能須遵循共同品質管理政策或程序。</p>	<p>員所隸屬事務所之<u>專業人員</u>，因此須遵循該事務所之品質管制政策及程序。查核人員內部專家亦可能為與查核人員所隸屬事務所具有共同品質管制政策及程序之聯盟事務所之專業人員。</p>	
<p>第二十六條 品質管理準則1號規定事務所就</p>	<p>第二十六條 查核人員外部專家並非查核團隊</p>	<p>配合品質管理</p>

修正後條文	原 條 文	說明
<p><u>使用服務機構之資源（包括使用外部專家）訂定政策或程序。查核人員外部專家並非查核團隊之成員，因此可能未受查核人員所隸屬會計師事務所之品質管理制度之政策或程序規範。事務所對攸關執業道德規範之政策或程序可能包括適用於查核人員外部專家之政策或程序。於某些情況下，攸關職業道德規範或法令規範可能要求查核人員外部專家：</u></p> <p><u>1.被視為查核團隊成員。亦即該外部專家可</u></p>	<p>之成員，因此未受查核人員所隸屬會計師事務所之品質管制政策及程序規範。惟查核人員仍須評估查核人員外部專家是否遵循與獨立性有關之規範。</p>	<p>準則1號之內容修改。</p>

修正後條文	原 條 文	說明
<p><u>能須遵循攸關職業道德規範（包括與獨立性有關之規範）。</u></p> <p><u>2.須遵循其他專門職業規範。</u></p>		
<p>第二十七條 <u>案件層級之品質管理受事務所品質管理制度支持，並將查核案件之特定性質及情況納入考量。例如，查核人員可能依賴事務所就下列事項所訂定之相關政策或程序：</u></p> <p>1.專業能力及適任能力（透過招募及訓練計畫）。</p> <p>2.客觀性。查核人員內部專家須遵循攸關職</p>	<p>第二十七條 <u>查核團隊宜信賴事務所之品質管制制度，但事務所內部或外部資訊顯示不宜信賴者，不在此限。信賴之程度依情況而異，且可能影響查核人員就下列事項擬执行程序之性質、時間及範圍：</u></p> <p>1.專業能力及適任能力（透過招募及訓練計畫）。</p> <p>2.客觀性。查核人員內部專家</p>	<p>配合品質管理準則1號之內容修改。</p>

修正後條文	原 條 文	說明
<p>業道德規範 (包括與獨立性有關之規範)。</p> <p>3.查核人員對查核人員專家工作適當性之評估。例如，事務所之訓練計畫能使查核人員內部專家適當瞭解其專門知識與查核流程間之相互關係。查核人員對該等訓練之信賴程度，可能影響其就查核人員專家工作之適當性擬執行評估程序之性質、時間及範圍。</p> <p>4.透過監督以確認是否遵循相</p>	<p>須遵循攸關職業道德規範(包括獨立性之規範)。</p> <p>3.查核人員對查核人員專家工作適當性之評估。例如，事務所之訓練計畫能使查核人員內部專家適當瞭解其專門知識與查核流程間之相互關係。查核人員對該等訓練與事務所其他流程(例如，查核人員內部專家工作範圍之界定)之信賴程度，可能影響其就查核人員專家工作之適當性擬執行</p>	

修正後條文	原 條 文	說明
<p>關法令。</p> <p>5.與查核人員專家之協議。</p> <p>對事務所政策或程序之<u>依賴</u>並未減輕查核人員符合本審計準則中<u>基本準則</u>之責任。</p>	<p>評估程序之性質、時間及範圍。</p> <p>4.透過<u>追蹤考核</u>以確認是否遵循相關法令。</p> <p>5.與查核人員專家之協議。</p> <p>對事務所品質管制制度之<u>信賴</u>並未減輕查核人員符合本公報規定之責任。</p>	
<p>第二十九條 與查核人員專家之專業能力、適任能力及客觀性有關之資訊，其可能來源如下：</p> <p>……</p> <p>6.查核人員所隸屬事務所之品質管理制度（參見第二十五條至第二十七條）。</p>	<p>第二十九條 與查核人員專家之專業能力、適任能力及客觀性有關之資訊，其可能來源如下：</p> <p>……</p> <p>6.查核人員所隸屬事務所之品質管制政策及程序（參見第二十五條至第二十七條）。</p>	<p>配合品質管理準則1號之內容修改。</p>

修正後條文	原 條 文	說明
<p>第 四 十 條 查核人員與查核人員專家間不存在書面協議時，協議之證據可能顯示於下列文件或紀錄：</p> <p>1. 規劃備忘錄或相關工作底稿（例如查核程式）。</p> <p>2. 查核人員所隸屬事務所之品質管理制度之政策或程序。當查核人員專家為內部專家時，事務所之品質管理制度可能包括與該專家工作有關之特定政策或程序。查核人員於工作底稿作成紀錄之詳細程度取決於</p>	<p>第 四 十 條 查核人員與查核人員專家間不存在書面協議時，協議之證據可能顯示於下列文件或紀錄：</p> <p>1. 規劃備忘錄或相關工作底稿（例如查核程式）。</p> <p>2. 查核人員所隸屬事務所之政策及程序。當查核人員專家為內部專家時，該專家所遵循之政策及程序可能包括與其工作有關之特定政策及程序。查核人員於工作底稿作成紀錄之詳細程度取決於該等政策及程</p>	<p>為使會計師業務案件準則間用語一致，及配合品質管理準則1號之內容修改。</p>

審計準則620號 (TWSA620)

修正後條文	原 條 文	說明
<p>該等政策或程序之性質。例如，當事務所對專家工作之採用已有詳細規定時，查核人員可能無須於工作底稿作成紀錄。</p>	<p>序之性質。例如，當事務所對專家工作之採用已有詳細規定時，查核人員可能無須於工作底稿作成紀錄。</p>	
<p>第五十條 審計準則540號「會計估計與相關揭露之查核」討論管理階層作會計估計時所採用之假設及方法，包括於某些情況下採用受查者自行開發之特殊模型。……</p>	<p>第五十條 審計準則公報第五十六號「會計估計與相關揭露之查核」討論管理階層作會計估計時所採用之假設及方法，包括於某些情況下採用受查者自行開發之特殊模型。……</p>	<p>配合總綱之用語修改。</p>
<p>第五十四條 如查核人員認為查核人員專家之工作就查核目的而言並不適當，且查核人員無法</p>	<p>第五十四條 如查核人員認為查核人員專家之工作就查核目的而言並不適當，且查核人員無法</p>	<p>配合總綱之用語修改。</p>

修正後條文	原 條 文	說明
<p>藉由第十二條所規定之額外查核程序解決該事項，則會計師可能因無法對特定事項取得足夠及適切之查核證據，而依審計準則705號「修正正式意見之查核報告」之規定，於查核報告中表示修正式意見。</p>	<p>藉由第十二條所規定之額外查核程序解決該事項，則會計師可能因無法對特定事項取得足夠及適切之查核證據，而依審計準則公報第五十九號「修正式意見之查核報告」之規定，於查核報告中表示修正式意見。</p>	
<p>第五十六條 本審計準則於中華民國<u>一一</u>年十月四日修訂，並將審計準則公報第七十一號「採用查核人員專家之工作」更名為審計準則620號「採用查核人員專家之工作」，自中華民</p>	<p>第五十六條 本公報於中華民國<u>一〇</u>八年三月二十六日發布，並自中華民國<u>一〇</u>八年七月一日起實施。自本公報實施日起，本會於中華民國七十九年十一月十六日發布之審計準則公報第二十</p>	<p>配合本審計準則之修正，修改為此修正後條文。</p>

修正後條文	原 條 文	說明
<p>國一一年十二月十五日起實施。自本審計準則實施日起，本會於中華民國一〇八年三月二十六日發布之審計準則公報第七十一號「採用查核人員專家之工作」，不再適用。</p>	<p>號「專家報告之採用」，不再適用。</p>	
<p>附錄二 本審計準則重要名詞中英對照表 .....</p>	<p>附錄二 本公報重要名詞中英對照表 .....</p>	<p>配合總綱之修改。</p>

一、原公布者：

財團法人中華民國會計研究發展基金會  
審計準則委員會

主任委員 張銘政

副主任委員 俞洪昭

委員 王麗珍 吳孟達 李建然 林嬋娟  
徐永堅 涂嘉玲 尚光琪 馬嘉應  
莊文玲 陳玫燕 劉克宜 謝建新

顧問 郭錦蓉 蔡金拋 蔡峰霖 謝仁耀

(委員、顧問以姓氏筆畫為序)

二、本次修訂者：

財團法人中華民國會計研究發展基金會  
審計準則委員會

主任委員 徐永堅

委員 李建然 林嬋娟 俞洪昭 陳玫燕  
郭錦蓉 曾石明 黃劭彥 黃仲豪  
黃建澤 鄭茜云 劉克宜 謝建新

顧問 王彥鈞 張銘政 黃鈴雯 蔡金拋

(委員、顧問以姓氏筆畫為序)