

## 【論著】



# 淺談國際審計相關規範 之最新發展趨勢

金旻姍（證期局專員）

## 壹、前言

國際證券組織（IOSCO）自 101 年起將旗下技術委員會（Technical Committee）之常任小組及新興市場委員會（EMC）之工作小組整併為 8 個委員會，包括會計審計及資訊揭露委員會、執法及資訊交換暨多邊資訊交換合作備忘錄審查小組委員會、投資管理委員會、信用評等機構委員會…等，為因應我國推動國內企業採用國際財務報導準則等政策之實施，並為增進與各國監理單位之交流與合作，在金融監督管理委員會之爭取及努力下，獲准加入「會計審計及資訊揭露委員會」、「信用評等機構委員會」、「個人（散戶）投資者委員會」等三個委員會。

其中會計審計及資訊揭露委員會（Committee on Issuer Accounting, Auditing, and Disclosure, Committee 1，下稱 C1 會議），主係負責會計、審計及資訊揭露等議題，以討論國際財務報導準則（IFRSs）、國際審計準則（ISA）等相關議題為主，參與該會議有助於提升我國會計監理機關之能見度，並就推動導入國際財務報導準則之經驗及市場監理機制等措施與各會員進行意見交流，有助我國財務報導與國際接軌。本次 105 年 2 月於泰國曼谷舉辦之 C1 會議，就國際審計相關規範之適用疑義及是否應更新調整

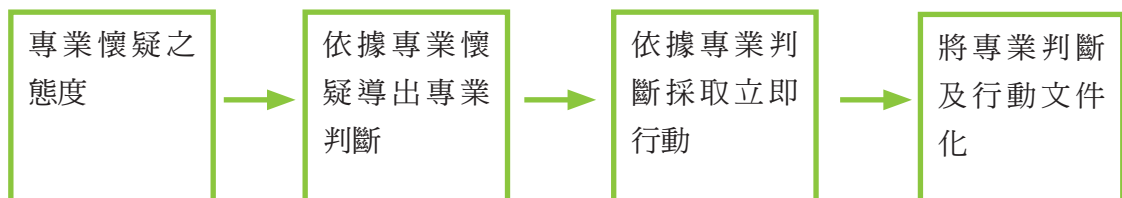
有諸多探討議題，爰以此文淺介國際審計相關規範之最新發展趨勢供參。

## 貳、有關國際審計認證準則委員會（IAASB）針對品質控制、專業懷疑及集團審計（Professional Skepticism, Quality Control, Group Audit）之最新探討議題

### 一、有關「專業懷疑」（Professional Skepticism）之探討：

專業懷疑係發現問題之一種態度，對於造成可能錯誤或舞弊之警覺、以及對於相關審計證據之評估；國際相關準則明確認定專業懷疑之重要性，而會計師於獲悉相互矛盾之審計證據後，降低之前取得文件或管理當局回答之可信程度，除非審計人員獲得更多資訊並有理由相信後續獲得之證據，否則更需審慎考量審計證據及資訊之可靠程度。

專業懷疑在各個審計程序中均為重要，從規劃及風險評估、審計證據之取得及歸入工作底稿、針對互相矛盾之審計證據嚴格評估相關風險、會計師根據審計證據提出專業懷疑、至最後會計師提出查核意見，並符合公眾利益。在各國檢查事務所案例中，檢查結果仍不斷出現會計師未盡專業懷疑致查核未盡專業應有注意之情事；會員國建議各國監理機關應深入了解為何會計師不願運用專業懷疑之根本原因，例如主管機關給予之查核期限緊迫、取得新證據之成本及時間、或說服其他反對人員所增耗之時間精力等，而會計師未適時提出專業懷疑，應被視為阻礙提升審計品質之重要判斷；IAASB 表示，專業懷疑的態度應在執行審計過程適當提出，並鼓舞其他審計人員（包含參與查核團隊審計人員、非查核團隊之審計人員、公司內部之會計審計人員）提出專業懷疑；會計師是否保持專業懷疑之心態將直接影響審計程序，包含查核性質、時間、範圍、專業判斷及結論，故各國建議將專業懷疑之應用程序（如會計師於評估某些科目時應有之專業懷疑及應評估之風險、或於獲得何種程度之審計證據時則可無須修正或增加風險程度及專業懷疑等），明確訂於相關審計準則或規定，使會計師運用時得有明確依歸。



圖：如何將專業懷疑導入實際行動

影響會計師是否盡專業懷疑的原因尚包括固有認知及偏差影響，固有認知可能導因於長期與客戶維持固定契約或關係，可能因過於信賴以致疏忽蛛絲馬跡，而偏差影響則可能來自外部的威脅，均可能影響專業懷疑之能力及判斷，而會計師事務所應制訂程序或政策，加強會計師重視專業懷疑；由於各國監理法令規範不同，若財報編製及公告申報時間過於緊迫，影響（或限縮）會計師審計時間或抽核數量，勢將影響會計師對於專業懷疑之謹慎程度，故各國監理機關之強勢程度及法令規章強制規範之程度，均將挑戰專業懷疑之複雜性。

## 二、有關「品質管制」（Quality Control）之探討：

國際品質管制準則（ISQC1）對於品質管制要素包括：領導階層對品質管制之責任、相關道德要求、接受及承接新客戶、人力資源、案件之執行、追蹤考核。各國監理機關認為 ISQC1 某些領域應增加說明或強化規範以符合各國對於會計師事務所之期待，例如事務所領導階層應設定領導階層責任之「高層基調」、對於內部或外部檢查結果應針對查核缺失立即改正或採取補救措施，並確實執行，此外對於中小型會計師事務所，ISQC1 品質管制似乎仍有太多的規範為一體通用（大型及中小型事務所均需遵循），與會多數會員國均建議應針對不同類型規模大小之事務所訂定不同程度要求之規定。

此外，鑑於品質管制規範應使各類規模會計師事務所均可遵循依歸，故此規範將面臨更大需求及挑戰，現階段建議訂定一個品質管制辦法（QMA），該辦法係系統整合會計師事務所品質控制系統，並透過訂定一系列之政策及程序明確評估品質風險，而統整 QMA 及 ISQC1 將有助於檢視現行 ISQC1 應如何調整修正。QMA 包含元素如下圖所示：



資料來源：IAASB 網站



- (一) 建立品質目標：事務所品質目標係設定於企業整體文化中，並考量在不同的企業環境中均可達到品質管制結果。
- (二) 執行品質風險評估：針對每一組成要素明確定義，並評估影響事務所達到品質目標之能力。
- (三) 定義並完成品質風險回應：定義品質風險之適當回應，設定品質目標架構，增加適當回應品質風險之政策及程序。
- (四) 完成品質控制活動：完成並落實品質控制活動政策及程序。
- (五) 資訊溝通及文件化：定義並比較各類資訊之風險，提供暢通之溝通管道，將即時及攸關資訊提供予事務所管理階層。
- (六) 監督：包括整體及個別監督活動，持續改善使品質管制系統運作有效，重視事務所管理階層複核品質管制系統之回應及考量。

關於是否修正 QMA 相關要素並整合於 ISQC1，各國建議應考量目前要素是否足以反應利害關係人之需求、是否可以被所有規模之會計師事務所一致遵循且有效完成、且經過一段時間審計品質是否可有效提升、管理階層對品質管制負責之規範是否完備、會計師事務所品質管制系統是否足已被管理階層信賴、會計師事務所是否建置線上品質管制政策及程序並廣為事務所員工周知。

另有關要求會計師事務所揭露透明性報表 (Transparency Reporting)，IOSCO 認為會計師事務所應將之相關資訊透明化每年並揭露於公開網站，以利利害關係人或社會大眾欲瞭解或進行事務所評比，IOSCO 爰訂定『辦理公開發行公司審計工作會計師事務所之資訊揭露準則』，其應揭露事項包括：應針對不同屬性之使用者揭露清楚、有用及有意義之資訊、事務所內部品質控制複核之範圍及結果、事務所之法令遵循、監理機關之重大發現、專業持續進修、品質控制及會計師之超然獨立、如何建構保持專業懷疑、遵循審計準則、及查核團隊之專業經驗、審計品質複核由何人負責、事務所對於審計品質是否有列入合夥人之績效評估，並於官網上公告事務所之法律及內部結構等資訊。

會員國多認為，上開準則針對應揭露之事項有原則性之規範，該準則尚無要求會計師事務所必須揭露較敏感之資訊，如執行業務之個案收入、或簽證會計師及其他查核人員之薪資等，可能較不易引起會計師事務所之反彈；目前大部分會計師事務所揭露之資訊包括事務所之組織架構、查核團隊之專業背景、每一地區（如美洲、亞洲、歐洲等）之收入總額及市占率等；惟針對審計品質、事務所內部品質控制複核之範圍及結果、或

事務所對於審計品質是否有列入合夥人之績效評估等，並未將應揭露之項目內容或程度作較明確之指引或規範，可能造成每一會計師事務所揭露資訊之程度不一，或流於形式，或使各報告間缺乏比較基礎，是以，各國建議 IOSCO 未來可針對上開事項作出更明確具體之規範、說明或指引，俾使事務所之報告應揭露之事項及程度，有明確遵循之依歸。

### 三、有關「集團審計」(Group Audits)之探討：

國際審計準則第 600 號係規範集團財務報表查核之特殊考量，主要規定包括：集團主辦會計師之不區分責任（集團主辦會計師承擔組成個體會計師查核責任）、區分責任（集團主辦會計師不承擔組成個體會計師查核責任（ISA 600 採「不區分會計師責任」方法）；無論集團查核報告是否提及組成個體查核人員，集團查核意見仍由集團主辦會計師或其所屬事務所負責。集團查核團隊應決定集團財務報表整體重大性，至組成個體重大性之決定應考量所有組成個體，並應對評估之財報重大不實表達風險設計及執行適當之因應對策。

而 Letterbox audit 係指集團財務報告之查核雖然由主要會計師簽證，惟該集團主要之營運、會計報告及管理運作都在另一個國家發生，且主要的審計工作都在另一個國家進行查核，這樣的狀況稱之為 Letterbox audit。有關 Letterbox audit 是否適用 ISA600、是否有可行性或實務上是否有窒礙難行、及是否符合成本效益原則，近來存有不同意見。在 Letterbox audit 情況下，註冊國家對於海外全部（主要）經濟活動或集團財務控制力之監督管理，將相對薄弱或限縮，對於該公司註冊國家的會計師來說，若要求其必須與公司位於別處或海外之管理階層持續溝通討論、或要求其即時評估該公司位於各國之整體風險，可能實務上有窒礙難行之處；故要求會計師進行有效之風險評估、或決定控制風險、或重大誤述風險之高低、甚而依據風險評估結果設定查核程序之範圍，勢必增加其會計師審計工作之困難度及挑戰性；對於上開情況，IAASB 工作小組初步之共識是，Letterbox audit 既然在集團查核中包含一個以上之組織個體，仍應有 ISA600 之規範，但工作小組也同意，在沒有實務參考應用範例或解釋之情況下，也不是可以很簡單即以認定 Letterbox audit 全部規範均需遵循 ISA600 之標準予以適用。

針對 Letterbox audit 如何適用 ISA600 及其應用程序為何、會計師可能面臨的實務挑戰等，均隨會計師事務所之規模大小、或不同之司法管轄區而有所不同，例如會計師或審計員在不同的司法管轄區擁有執照與否，將影響是否得參與審計工作的結果，例如當地法令或規範可能限制或排除無當地執照之審計員參與查核或簽證審計報告；另工作

底稿在不同司法管轄區內傳送可能會有不同的限制，不同地區風險評估及規定、以及各司法管轄區法令規範對於如何分享工作底稿之規定不同，均有可能增加其複雜度；若需維持同一水準以上的公費、查核品質及監督，在諸多偏遠地區亦可能會有實務上之困難度；且不同國家有其不同語言及文化隔閡，都將造成集團會計師有效監督或執行查核工作之困難度。各國代表多認為，關於 Letterbox audit 不會僅限於上開議題，在集團審計及 Letterbox audit 亦可能遭遇實務執行及應用上更多的問題，IAASB 工作小組未來希望瞭解為何 Letterbox audit 得以排除適用 ISA600 的原因，及瞭解各國監管機關認為 Letterbox audit 應該包含 ISA600 之適用範圍等立場。

此外，關於與 IAASB 代表舉行電話會議討論是否修正 ISA540（國際審計準則關於會計估計、包括公允價值衡量及相關揭露等規定），針對是否修正國際審計準則 ISA540 中關於加強專業懷疑之重要性、及高度不確定性估計之專業判斷，IAASB 認為，由於這些會計估計、包括公允價值衡量及相關揭露均包含管理階層重大專業判斷，故而可能增加管理階層有意或無意施壓的風險，會員國多建議應於 ISA540 加強訂定明確規範或草案以增加相關審計程序，使會計師得以依循作為會計估計之判斷，準則亦應加強對於會計師若取得互為矛盾之證據時，應有之專業懷疑程度、或如何作出專業判斷之明確規範。另會員國建議 IAASB 可就 IFRS 9 相關內容進一步制定查核指引（audit guidance）及強化會計師專業懷疑，例如增加 ISA540「會計估計與相關揭露之查核」之指引或範例，及對審計委員會更多之釋例說明，俾共同提昇查核品質。

### 參、有關 IOSCO 審計品質工作小組（AQTF）針對審計委員會（Audit Committee）職責調查草案報告之探討

目前在許多國家或司法管轄區，審計委員會擔任任命財務報告簽證會計師和審計監督之角色，IOSCO 之審計質量控制小組（AQTF）以問卷調查了解現有各國法律、法規對於審計委員會之要求，本次發布草案報告，各國相關機制之重要內容包括：

- 一、審計委員會之獨立性：幾乎 100% 國家要求審計委員會至少需有一位成員係獨立於管理階層或簽證會計師，並有 70% 國家要求大部分或全部審計委員會成員需具備獨立性；然而多數國家並未要求審計委員會需直接對會計師選任負責任。
- 二、審計委員會特殊專才及背景：因應企業經營模式複雜性、全球化及風險之增加，要求審計委員會成員需具備特殊專才及能力是時勢所趨，86% 國家要求至少一位審計委員會成員需具備財務或會計專業背景，少部分國家更強調除了財務或會計學經歷，亦需具備審計之專業能力。

- 三、審計委員會評估會計師獨立性：超過 90% 國家要求審計委員會需監督會計師之獨立性，獨立性評估包括上市公司之簽證會計師是否得以提供非審計服務，93% 國家限制上市公司之簽證會計師提供非審計服務，或不得提供其他服務項目。
- 四、審計委員會評估會計師審計績效：70% 國家之審計委員會定期對會計師進行績效評估，並訂有相關指引提供審計委員會評估會計師績效及重大判斷。
- 五、會計師對審計委員會之溝通：77% 國家要求會計師需與審計委員會進行溝通，至於頻率及內容之深度廣度則視當地國法令或審計準則規定有所不同，在某些歐盟國家，明定會計師自審計規劃至審計程序執行以致重大發現或結論，均應與審計委員會溝通。
- 六、會計師事務所透明性報告：透明性報告可據以瞭解會計師事務所審閱財務報告之品質管制系統是否良好，61% 國家要求會計師事務所提供透明性報告，而其中有 25% 發展中國家要求所轄會計師事務所必須揭露該報告。
- 七、股東投票權：78% 國家股東對於會計師之選任有投票權。
- 八、獨立審計監理機構：隨著近年來幾起較大財務或會計醜聞發生，建置獨立審計監理機構之要求日益增加，超過 83% 國家要求設置獨立審計監理機構。

由於本次調查草案報告，係針對 125 個國家發出問卷，收到 46 個國家表達意見，部分會員國認為，應考量某些未回覆之國家，例如中國大陸、南非、南美洲等國家，可能在該地域有相當程度之影響，而這些未回覆之國家是否可能影響相關數據或比率之可靠性，而使調查結果有所偏頗，各國建議審計品質工作小組仍須再審酌；另有會員國表示，某些問題尚未區分程度，例如僅需被調查者回覆是否有該項措施（僅需勾選是或否），而未區分作為程度之深度廣度，故其結論是否即可據以論斷似仍有商議之空間。

#### 肆、有關 IEASB 發布修訂會計師職業道德規範草案（ED）之議題

IEASB 於 104 年 12 月 21 日發布改善會計師職業道德規範草案（ED）2 份草案，主係改善會計師職業道德規範，並加強規範道德準則中保障措施（Safeguards）；除了就現行會計師職業道德規範結構改善重組，比照國際審計準則（ISA）架構明確區分基本準則（requirement）、解釋及應用（application and other explanatory material）及新增指引（guidance）外，另就「保障措施」定義予以說明。

多數國家支持改善準則中保障措施（Safeguards）等規範，並相信會計師之正直、



客觀、保密性、專業行為、盡專業應有之注意等均應被嚴格遵守，與會會員國均認為不遵循基本準則應被視為嚴重之違反行為，而董事會應將會計師違反行為視為終止或解除委任之首要考量，若上述觀點為多數國家一致性遵循，將可更加提升會計師遵循道德準則之動力。而不論其是否納入法律或自律規範中，董事會均應鼓勵並提醒會計師應嚴格遵循道德準則，並對於若會計師未遵循基本原則卻仍繼續聘任，則董事會應特別說明理由；此外，合理知情之第三方係指具備專業能力、知識、經驗並得以進行客觀評估，更甚者，合理且知情第三方必須是獨立的（獨立於審計部門或國際聯盟所）；會員國認為，針對保障措施（Safeguards）無法降低威脅至可接受水準，該威脅則能被視為重大乙節，似可增加相關釋例；而對於會計師應獲得如何程度之保障措施，始得認定可降低威脅至可接受水準、或會計師違反某些基本準則即應視為重大而無須再取具更多保障措施等之確切規範似乎仍有些模糊，建議可再增加說明或釋例。

另有關本次修正條文提及，若有新資訊或環境事實改變，會計師應重新評估威脅是否已消除或降低威脅至可接受水準，惟大部分國家認為，會計師重新評估威脅風險應不限於上開情況，意即，即使未有新資訊產生或環境事實並未改變，會計師仍應定期重新評估威脅之風險，而頻率則可視事件性質及範圍而有所不同。

## 伍、結語－掌握審計準則公報草案之發展趨勢，研議國內監理相關規範之調整修正

因應國內審計準則持續與國際接軌，國際會議相關討論有助於就各國監理措施與其他主管機關進行意見交流，並能即時掌握會計及審計準則之最新發展動態，瞭解國際最新會計與審計準則更新調整進度，並與各國與會代表分享實務上準則運用與監理方向，對我國規劃未來監理方向及持續與國際接軌，有相當之助益。

近期 IAASB 陸續發布多項公報準則之草案或討論稿對外徵詢意見，目前 IAASB、IEASB 及 IESBA 組成之聯合作小組將透過國際會議參採各國意見，就國際準則應如何予以調整修正以最符合公眾利益做討論，各國相關意見或實務操作疑義是否影響 IAASB 新準則之訂定、或於現行國際審計準則（ISA）內增加相關說明，主管機關或民間團體均可積極提供意見，為使公報準則符合國內實務需求俾能允當表達國內經營環境與交易實質，以本次會議關注品質控制、專業懷疑及集團審計（Professional Skepticism, Quality Control, Group Audit）、以及審計委員會（Audit Committee）於提昇會計師查核品質之重要職能為例，應積極掌握國際會計或審計準則公報草案發展之最新動態，以適時評估相關影響，並配合調整財務報告編製、會計師查核簽證等相關監理法規，俾使本



國審計相關規範與國際潮流趨勢一致。

## ～價購股東會委託書是違法行為～

以現金或其他利益價購股東會委託書，屬於違法行為！如發現違法取得及使用委託書，可檢附具體事證向集保結算所檢舉，經查證屬實者，最高給予檢舉獎金五萬元，檢舉電話：(02) 2547-3733。