

【實務新知】

解析歐盟修正審計法規指令草案 及其影響



林秀美 (證期局
科 長)

壹、前言

有鑒於金融危機發生後，外界對於會計師當時對金融機構所出具之無保留意見查核報告提出若干質疑，引發對會計師所扮演角色之檢討。為強化會計師所扮演之審計工作以重建投資人信任及市場信心，歐盟執行委員會於 2010 年 10 月首先發布一份回應金融危機的審計政策綠皮書 (Green Paper--Audit Policy: Lessons from the Crisis) 並對外公開徵求意見，於綠皮書中提出之重大審計改革政策，包括：1.提升會計師與投資人間之溝通¹；2.強化在歐盟境內全面採用引進 ISAs 及以法令拘束力方式予以採行；3.強化會計師事務所之治理與獨立性²；4.加強國際間之合作監理；5.改善審計市場集中化與結構性問題；6.建立單一歐洲審計服務市場；7.簡化中小企業與中小型事務所之監理等建議層面。經歐盟執行委員會陸續與各不同利益團體與個人召開會議討論後，歐盟執行委員會將上開改革方向轉化為具體規範，於 2011

¹ 加強溝通方式包括提升投資人閱讀財務報告較高之可信程度、強化會計師以使用者的立場扮演挑戰管理階層之角色、檢討查核報告出具意見格式、改善對外及對內之溝通、由會計師檢查企業社會責任報告之資訊內容及擴大會計師的委任範圍。

² 加強獨立性方式包括改變現行關於委任會計師與其報酬之決定方式、強制會計師及會計師事務所皆需輪調。全面禁止對非審計服務之提供、檢討審計公費結構、事務所財務資訊之公開、強化事務所公司治理、重新檢視所有權架構與合夥模式、強化集團審計之主查會計師角色。

年 11 月間正式向歐洲議會提出法規指令修正案。上開修正案較綠皮書內容有更細部之規範要求，透過本文深入說明修正內容，更能一窺具體運作，並蒐集國際間對該修正內容之看法，可為我國未來檢討相關措施之參考。

貳、歐盟執行委員會提出審計法規指令修正案

歐盟執行委員會（European Commission）於 2011 年 11 月間提出針對現行審計法規指令（the Statutory Audit Directive, 2006/43/EC）之修正草案³，該修正案規範內容共分六大部分，包括適用範圍及名詞定義、會計師審計公眾利益公司（Public-Interest Entities, PIE）應符合之條件、公眾利益公司委任會計師或會計師事務之程序、對會計師之監理、罰責、施行日期及過渡規範等，共計有 72 條條文。整理其規範重點如下：

一、適用範圍及名詞定義

考量涉及公眾利益公司之財務報表允當性表達，影響投資人層面廣大及證券金融市場之穩定性，故會計師對該等公司執行審計業務應賦予較高標準之要求與責任，爰該修正案針對會計師應遵循較高執業標準之適用範圍界定於會計師審計對象為涉及公眾利益公司，且有鑒於金融機構以外之相關實體活動重要性日益擴大，故將所稱公眾利益公司之範圍擴大界定，除公開發行掛牌之公司外，達一定資產規模之投資公司或資產管理公司、金融機構、基金、另類投資基金、電子金融交易機構等亦納入定義範圍。

二、會計師審計公眾利益公司應符合之條件，不同於過去之規範，額外增加下列要求事項：

（一）獨立性及避免利益衝突

1. 要求會計師及事務所應建立適當之政策程序與監督系統以確保會計師執業遵守獨立性之義務與規範，在設計相關機制時應特別考量含括會計師與事務所相關經營網絡之全面性範圍，意即應考量關係企業執行之業務及事務所與聯盟所之往來關係。

³ European Commission, Proposal for a regulation on the quality of audits of public-interest entities and proposal for a directive to enhance the single market for statutory audits, November 2011.

2. 會計師對受查者提供相關非審計之財務服務費用收取不應超過所收取之審計費用 10%。且若會計師對該受查者所收取之審計與非審計等服務總費用達到該會計師一年總收取費用之比例重大（每年達 20% 或連續二年達 15%），會計師應該採取適當的措施以確保其審計品質，如會計師應向受查者之審計委員會告知此種情況，以俾其討論是否若干之非審計業務委託應取得主管機關適當之核准，或決定是否應將該審計案之品質管制複核委由另一事務所或會計師複核。另會計師也要將相關依賴特定客戶收費佔其收入比例較高之情形向主管機關報告，俾主管機關決定其可繼續在不超過 2 年內接受委任查核該客戶之合理性。
3. 限制對審計公眾利益公司具重大市佔率之事務所（事務所對公眾利益公司之審計收入達其總收入 1/3 以上及該事務所所屬聯盟所在歐洲地區之整體合併審計收入達 15 億歐元以上）提供非審計業務。
4. 事務所或其員工與受查者間若存有投資關係、借貸關係或商業利益時應禁止承接相關審計業務；並禁止會計師（或事務所或其員工）參與受查者形成內部決策之程序及禁止於終止委任後 2 年內擔任受查者之管理階層或治理階層之職務。
5. 強調不論是新承接或續任審計個案前，會計師及事務所都必須重新執行評估相關獨立性及利益衝突問題，尤其事務所要建立對會計師及參與審計個案人員對威脅其獨立性之監督與紀錄之機制，且事務所每年都要和受查者之審計委員會討論如何維持獨立性或潛在威脅情況與回應措施。

（二）專業上之保密

原則上會計師執行審計工作應遵循保密性及受相關規則之拘束，但執行集團審計業務（尤其是受查者之集團涉及國外地區）不可以此理由作為不遵循審計法規指令，且不允許會計師可與境外地區之監理機關未透過所規範之合作監理管道進行相關資訊提供。

（三）審計業務之執行

為強化報表閱讀者瞭解審計意見之本質與限制，減少外界對查核意見表達之落差，爰要求對審計範圍宜有明確之釐清，不應對受查者未來變動事項或管理階層已採行或將採行之管理活動所產生之有效性提供任何確信保證。另針對會計師執行審計業務特別強調應落實「專業懷疑」態度之發揮，對可能導因於錯誤或舞弊之重大不實表達保持警覺，並將相關程序落實情形適當記載。另亦強調「集團審計」查核

時，主查會計師不得區分其查核責任並應紀錄由其他會計師執行查核工作之部分及其查核目的，並執行適當之複核，若其無法紀錄其他會計師之查核工作時，則必須採取相關措施包括執行額外查核工作或通知監理機關。另為落實事務所內部品質控管程序，要求必須完成事務所對該審計個案之品質複核程序後，會計師始得出具查核意見報告。

（四）擴大查核報告內容敘明事項

增加解釋及描述執行審計所採用之方法，尤其是表達對資產負債表已有多少程度經過直接驗證及有多少係透過系統及控制測試之基礎驗證、執行之重大性水準、所辨識財務報表存有不實表達之主要風險部分，在出具保留、否定或無法表示意見時是否有適當規劃相關查核程序以偵測可能之舞弊以及意見形成之考量。另外也要解釋相較於以往年度對於執行證實及控制測試之比重變化情形。

（五）加強會計師與受查者審計委員會間之溝通

會計師必須向審計委員會提出一個更完整詳細的查核報告，該報告將更詳細的說明如何進行審計程序、對繼續經營假設之評估及審計過程中之重要發現與解釋。該報告將提交給審計委員會和受查者之管理階層，但考量涉及營業機密及價格等敏感性資訊，故無須對外公布。然而若經要求，則應提供予主管機關。

（六）強化會計師及會計師事務所經營狀況之透明度

要求揭露會計師（或事務所）之財務資訊，包括區別其總收入來自對公眾利益公司之審計收入、對公眾利益公司之審計收入及其他服務之收入，另須揭露其所屬聯盟所之財務資訊。另外，事務所出具之透明度報告必須包括其達成事務所公司治理之聲明，且其應向主管機關提供關於審計費用的額外補充資料，以符合主管機關監理之需要。

三、公眾利益公司委任會計師或會計師事務所之程序

（一）組成審計委員會

要求公眾利益公司成立之審計委員會成員應由獨立董事組成，且至少有一名成員係具審計經驗或知識，一名成員具財務或審計專長。

（二）執行徵求委任程序

公眾利益公司決定委任簽證會計師須透過審計委員會進行對外徵求程序後始能

提出推薦者⁴，再交由股東會決議⁵。受查者應訂定徵求委任程序，其程序應公開透明及訂出無預設偏好之選任標準⁶，審計委員會提出於股東會之推薦內容應包括建議之理由，及提出不包括現任簽證會計師之 2 個以上之委任者供選擇⁷（其中應納入考量小型事務所）。上開徵求程序，考量對部分市值縮減中公司或對中小型公眾利益公司可能產生執行成本效益不對稱，爰給予該等公司豁免執行上開徵求程序。另外，特別針對金融機構或保險事業，其審計委員會應將推薦說明提交給監理機構，而監理機構對其推薦選擇有否決權。

（三）委任期間之規範

1. 考量熟悉度對查核風險之威脅，故導入強制性事務所輪調機制，原則對單一會計師或事務所首次接受委任之期間不得短於 2 年，委任期間屆滿後，只能對現任會計師或事務所續任一次，且每次委任約定期間不得超過 6 年⁸，另上開連續委任 6 年期間內有同時委任 2 位以上會計師或事務所簽證時，則對任一會計師或事務所每次最長可接受委任期間由不得超過 6 年延長為不得超過 9 年⁹。
2. 在上述連續委任期間屆滿後 4 年內，該會計師或其所屬事務所或其所屬聯盟所皆不可再承接該受查者之委任案件。另要求事務所也應對參與查核案件之資深查核人員建置逐步輪調機制。事務所必須建立相關輪調之管控及執行之程序，且前任會計師必須提供繼任會計師一份移交文件，敘明受查者業務經營本質、內部組織架構及可以延續審計工作之相關說明或提供以往年度查核工作之比較性說明。

四、對會計師之監理

（一）歐盟層級內各會員國應指定一主管機關負責監督簽證公眾利益公司之會計師

⁴ 若是該次委任係符合指令規範下可以對現任簽證會計師進行再一次續任之情況，則無須踐行徵求程序。

⁵ 相關推薦說明須先提交給公司董事會或管理階層。

⁶ 制訂徵求委任程序應遵循下列原則：1.徵求對象除因其來自該委任案之審計公費將超過其總審計公費收入之 15% 外，不得設限排除任何一事務所參與。2.以媒體或其他公開方式對外週知。3.應準備相關徵求文件說明，包括受查者所營事業項目、欲委任之事務所組織型態或應滿足法規規定之事務所品質管制水準及其他徵求條件、程序之進行。

⁷ 若是該次委任係符合指令規範之可以對現任簽證會計師進行續任之情況下，則無須提出至少 2 個以上之委任選擇，但應該說明其監理機構對現任會計師或事務所執行檢查及事務所品質管制等之發現與結論。

⁸ 符合相關例外情況下（如轉換委任案件有特殊困難時）可以展延至 8 年。

⁹ 符合相關例外情況下（如轉換委任案件有特殊困難時）可以展延至 12 年。

及事務所。相關主管機關應配置充分人員和獨立性會計師以發揮其功能，且相關人員應遵循專業保密義務。主管機關擁有所有監督和調查的權力，另應定期監測可能威脅到大型會計師事務所業務之客戶集中度情況，及建立因應計劃以為降低相關風險，並定期提出實施監理活動情況之報告。

- (二) 規範國際合作監理部份，分為歐洲地區國家及歐盟地區以外國家二個層次，歐洲地區內各國主管機關之合作監理係透過 the Joint Committee of European Supervisory Authorities (ESA) 架構下之 European Securities and Market Authorities (ESMA) 主導對會計師及事務所之合作監理事宜。歐洲區內各會員國主管機關間的合作範圍應包括資訊交流、品質檢查合作、協助開展對涉及公眾利益公司之審計案件調查（相關調查的行為在不構成違反任何會員國之法規下進行），合作事宜應遵循適當的保密性規則。至於歐盟地區內國家與歐盟區外國家間之合作監理可透過相關協定進行資訊交換及品質檢查之合作，但涉及有關會計師及事務所所擁有之審計工作底稿及相關文件之取得應另遵循歐盟相關規範程序。

五、過渡規範

為使會計師及事務所對審計案件之輪調順利運作，歐盟區內各會員國之主管機關應該設計相關新舊任會計師對於審計案件移交之文件內容與執行面規範要求。為確保相關新規範之實施能順利導入，針對事務所之強制輪調、委任會計師程序之建立及事務所轉型為以純粹審計業務為主之型態等規範，應有適用之緩衝期間，俾公司及會計師得逐步因應調整，如規範針對審計委任合約之訂定在法規生效前後，其合約之有效性給予不同之期限，期限屆滿後可以和同一會計師或事務所再約定續任一次，但再續任一次之約定期限將因該會計師或事務所已連續對該公眾利益公司進行審計之期間長短不同而有限制，共分為五個級距，就連續審計期間 10 年以下、11 至 20 年、21 至 50 年、51 至 100 年及 100 年以上者分別限制續任期限為 5 年至 1 年。

參、德國規範之長式查核簽證意見（Long-Form Audit Report）及法國規範之聯合審計模式（Joint Audit）

前述強化會計師與公司審計委員會之溝通，要求會計師必須向審計委員會提出

一份更完整詳細的查核報告，德國目前已有相關規範¹⁰可為參考，德國要求會計師查核簽證意見應提交予公司董事會、審計委員會、股東會並對外公佈外，會計師另應提交長式查核簽證意見（Long-Form Audit Report）予公司審計委員會並提出口頭報告，此種長式查核簽證意見內容包括審計案件說明及相關獨立性之確信、基本發現、查核目的及範圍、會計事項之發現及評論、初步風險辨識系統、審計範圍內相關衍生事項、會計師查核報告影本及附錄資料，進一步針對基本發現、查核目的及範圍、會計事項之發現及評論、初步風險辨識系統等，主要內容摘要如下：

一、基本發現

敘明會計師對管理階層關於公司所處經營狀況在繼續經營假設及未來發展之評估，特別是公司在產業競爭中之發展地位、銷售狀況、訂單情況、相關估計事項、價格風險及採取信用機制之說明，並從會計師角度深入分析在管理階層所作假設下之關鍵評估因子，如果管理階層之理性評估內容是在不同情境下之分析結果，應該要提供相關估計涉及之重大不確定性之參考內容；如果會計師對於管理階層之評估認為不合理，應予以說明解釋或自行提出評估意見。另應針對影響減損之發展情況提出相關說明，如嚴重之訂單下滑趨勢、子公司產生之重大損失、影響繼續經營假設之情況（如清算或資產流動性下降）。另發現非常規事項，包括財報虛偽不實或揭露錯誤或其他違反法規情事、關係人間之約定事項或交易等亦應說明。

二、查核對象、目的及範圍

查核對象範圍包括對財務事項之聲明、管理階層報告、會計帳冊與紀錄、風險及時辨識系統及審計範圍內衍生之事項，另說明依循之財務會計準則、審計準則及採用之個別審計方法之基本內容。

三、會計事項之發現及評論

說明相關會計紀錄、財務報表內容及管理階層報告是否符合法規要求，若有未符合規範之例外情況但不致產生保留意見或無法表示意見或否定意見者，亦應予以說明。另應說明會計政策之採用所產生之重大影響，包括評價方法之選用、評價過程所採用之利率、匯率等參數之決定及相關基本假設之設定，及改變相關評價基礎或特殊約定交易（售後購回約定、售後租回約定等）可能產生對財報整體聲明事項

¹⁰ Article 321,322 ,German Commercial Code 及 Article 171,German Stock Corporation Act。

之影響。

四、初步風險辨識系統

說明經營階層是否建置相關監督風險發生之系統及執行之有效性，並說明該系統是否有應採取之改善措施及報告違反控制之情況。

此外，上開導入事務所輪調機制並針對委任 2 家以上會計師事務所之聯合審計情況得予延長委任期間乙節，法國對於聯合審計目前已有相關規範及實務運作，依據法國商業指令¹¹，採行聯合審計分為強制性及自願性兩種，適用聯合審計之查核報表為年度合併及個別之財務報告，並由股東會決定委任之事務所，且未限制共同執行聯合審計之事務所規模大小與組合形式。其聯合審計之運作方式摘述如下：

- 一、事務所要共同依審計準則執行審計作業，並強調參與之事務所共同“合議”產生執行政序，所有之法規、審計準則或自律規範皆適用於所有參與審計之會計師，並要求參與聯合審計之會計師能不受限制地對財報表達其意見，每一聯合審計之會計師皆可複核由另一方會計師所蒐集之資訊或證據，而且每一聯合審計之會計師和受查者之溝通應以共同參與方式進行，最終之查核簽證意見僅有一份由所有聯合審計之會計師共同簽署之意見。
- 二、審計工作之分配，必須在財務報告中定義聯合審計工作分配之模式，且各參與審計之會計師必須針對每一項查核程序步驟從規劃到執行，都要明確列示出可區分為共同執行、雙方皆各自執行及分工執行三大部份；相關工作分配情況必須與審計時數、公費收取金額、查核團隊之經驗與適任性等審計質與量間取得平衡性，另要求雙方會計師對於審計工作分配情況隔年都要進行調整。

肆、國際間對該指令草案之反應情況

歐盟執行委員會於 2011 年 11 月間正式向歐洲議會提出本次修正案後，於 2012 年 3 月召開公聽會，並應歐洲議會之要求於 2012 年 7 月提出影響評估¹²，其初步結論認為修正案所提建議政策，如事務所強制輪調及區隔事務所提供審計與非審計業務等，由於無法同時量化評估所帶來之正負面效益，且未討論是否有其他漸進措施

¹¹ Article L.823-2, 511-38, French Commercial Code。

¹² European Parliament, Impact Assessment: Statutory audits of public accounts and of public-interest entities, July 2012.

可達到類似效益，故認為本次修正案提出之措施欠缺適當評估可能產生目標達成以外之負面效果。另經瞭解英國及荷蘭已分別提出相關分析報告，英國對提案內容表示歡迎，但針對建立僅提供審計服務之事務所、強制事務所輪調有不同意見，質疑相關機制是否能達到提升審計品質之效益及執行成本過高之顧慮，且英國目前對於市場集中度之管理已有主管機關進行監督之機制存在。荷蘭則對各項改革建議大多持正面與支持之態度，但對於限制審計服務與非審計服務之公費比例有不同之看法，對於強制會計師事務所輪調，建議不採強制方式而由公司股東會決議；另反對聯合審計機制之採用，認為將大幅增加公司成本¹³。

另法國亦於 2012 年 7 月正式提出回應意見¹⁴，對各項改革建議大多持正面與支持之態度，並提出下列較重要之回應，部分建議事項係傾向採更積極而高度之監理：

- 一、應擴大適用對象範圍：除涉及公眾利益公司及其相關集團企業外，應擴及一般性利益之中小型公司及從事衍生性商品交易之公司。
- 二、審計查核意見之內容：建議應加強在會計師對財報重大不實表達之風險辨識及相關查核方法之說明等相關資訊之提供；另考量在查核意見中提及查核程序中對重大性水準之設定與相關運用，因設定水準涉及會計師對各科目之性質、聲明內容之不同而有不同之考量，可能會使報表閱讀者產生錯誤解讀，似不宜於查核意見中說明相關重大性水準之設定情形；另對於查核意見中提及公司之繼續經營假設能力，涉及過多未來事項之預估判斷，在缺乏相關資訊下進行評估可能較不具客觀性，建議該部分之表達原則以會計師係透過對財報查核確信之財務數據比例等歷史資訊為基礎下進行相關評斷。
- 三、針對事務所僅純粹從事審計業務之規範，原則支持，並建議擴大非審計業務範圍之定義¹⁵。
- 四、有關公司執行徵求委任會計師之程序，相關機制設計似無法保證審計品質之提升，可能流於形式，建議以強制性聯合審計（至少委任 2 家會計師事務所）方式取代相關委任徵求程序，較能達到強化審計品質之目的。針對事務所輪調規

¹³ 金融監督管理委員會（2012），出席「審計監理機關國際論壇」2012 年第 1 次會員大會出國報告，第 27 至 28 頁。

¹⁴ The Haut Conseil du Commissariat aux comptes (H3C), Report on the proposals relating to the reform of the statutory audit in Europe, July 2012.

¹⁵ 納入和審計對象無關之資訊系統設計執行及有關受查客戶之人員招募或人事管理相關業務。

範，現行規範係將聯合審計情況適用於可獲得較長連續委任同一會計師或事務所之期間（降低輪調頻率），建議透過直接要求最低聯合審計之年限及限制連續委任之期間，更能降低會計師與審計對象間產生之熟悉度審計風險，並建議對於採用聯合審計情況時可豁免適用事務所輪調之期間，可再進一步延長 6 年。由於法國目前已將聯合審計機制引入其法規中並有相關經驗，從法國的回應意見中不難看出其特別偏好聯合審計對提升審計品質有較強之效果。

以上歐盟地區國家對該修正案存有較大歧見部分，主要在限制審計與非審計業務收入比例、發展純提供審計服務之事務所、強制事務所輪調與是否導入聯合審計等措施，對於擴大會計師查核意見格式內容及提供一份更詳細之查核意見報告予受查者審計委員會等措施，則較有共識。至於歐盟地區以外國家，依據我國參與審計監理機關國際論壇會議瞭解國際間之反應¹⁶，美國對歐盟之改革方向有積極之若干作法，美國 PCAOB 於 2011 年間提出不少新審計政策改革方向之意見徵詢，如強化會計師獨立性、強制會計師事務所輪調、揭露簽證會計師及參與之查核人員、審計報告格式內容之改變等，另英國 FRC 亦於 2012 年 3 月提出加強會計師專業懷疑之指引報告¹⁷；至於其他亞洲地區國家，普遍反應由於影響層面大且執行成本可能太高，相關改革措施之引入可能會引起國內激烈之政策辯論，大多仍持觀望態度，似不急於跟進歐美之政策走向。

伍、對我國監理面之影響

綜觀上述歐盟新規範內容，諸多措施於我國監理層面尚未納入，爰針對其規範特色分析我國參採之考量：

一、歐盟對會計師監理法制架構，著眼於會計師審計對象對市場之影響程度及成本效益考量，故以審計對象為公眾利益公司作為監理上之分流，並對於審計該類型公司應適用本次審計指令修正案所規範之較高業務執行標準。其管理思維某種程度類似我國對於會計師之監理，除依據會計師法外，特別針對會計師查核簽證公開發行公司應另經主管機關核准並遵循「會計師辦理公開發行公司財務報告查核簽證核准準則」（以下簡稱核准準則），但從會計師法及上開準則規

¹⁶ 金融監督管理委員會(2012),出席「審計監理機關國際論壇」2012年第1次會員大會出國報告,第25至30頁。

¹⁷ Auditing Practices Board, FRC (March 2012), Professional Skepticism—Establishing a Common Understanding and Reaffirming Its Central Role in Delivering Audit Quality.

範對於會計師簽證公開發行公司所要求之義務或行為規範，並無明顯之差異，僅對於會計師可簽證公開發行公司之條件比較著重於要求事務所規模、人員資格及進修條件、事務所內部控制制度建立與相關品質管制或參與評鑑之要求，故未來若欲參照歐盟方式提升監理強度仍可朝分流方式，並於上開核准準則中予以強化規範，但應特別考量是否採歐盟擴大對公眾利益公司定義範圍之思維方式，即是否僅及於上市（櫃）公司，公開發行、規模較大之金融、保險、證券等特許行業是否亦應納入。

二、有關歐盟強化會計師獨立性之措施，其中較為積極之手段為限制會計師對受查者非審計收入佔審計收入之比例及導入僅提供審計服務之事務所（當審計公眾利益公司之收入佔其總收入 1/3 以上時），有部分國家反對並對其效益提出疑慮，目前我國在該部分並無相關特別規範，相關措施採行將直接影響業者之收入（尤其是大型事務所）及改變國內事務所發展結構，尤其目前我國業者普遍反應審計公費相較國外情況較低，提供非審計服務乃是業者創造收益之一項來源，建議可蒐集相關業者收入來源情況，以判斷對不同規模大小業者之衝擊，以審慎評估採行之效益、可行性與時機及比例訂定之水準。

三、有關擴大查核報告內容之敘明事項及會計師應向審計委員會提出更詳細之查核報告，可以加強會計師對外與一投資人及對內與公司治理階層之溝通，所增加敘明事項將使閱讀者更瞭解會計師執行查核工作情況，意即某種程度係將會計師工作底稿中記載之查核規劃程序與方法及辨識不實表達風險之情況與因應措施，以重點方式呈現在查核意見中，此改革措施似為國際間較有共識之改革方向，某種程度也是更加督促會計師在查核過程中落實「專業懷疑」態度之發揮，但可能有增加會計師查核責任範圍、法律風險與查核成本（甚至是將其轉嫁在審計公費之收取）之顧慮，其對繼續經營假設之評估、評價之判斷如何能真正落實，可能需要發展配套之查核標準；另審計方法之說明如何不為外界錯誤解讀（如重大性水準、控制測試及證實測試等），對投資人相關審計概念之教育宣導也很重要。未來我國若欲修正查核報告之內容，應配合修訂審計準則公報第 33 號，除可參考歐盟本次修正內容外，另美國 PCAOB 於 2011 年 6 月間發布對會計師查核意見報告內容修正之徵詢文件¹⁸，提出增加「會計師的討

¹⁸ PCAOB, Concept Release On Possible Revisions to PCAOB Standards Related to Reports on Audited Financial Statements (June 21,2011).

論及分析 (AD&A)¹⁹」、「使用“強調段落”(Emphasis Paragraphs)²⁰」、「會計師對財報以外其他資訊的確認²¹」、「澄清說明事項 (Clarification)²²」等四大部分，已有具體格式內容呈現，與歐盟所提格式內容有部份相似處，可值參考；另前述德國規範提供予審計委員會之長式會計師查核意見內容，亦有相似處，可併予參酌。

四、為強制輪調機制之導入，歐盟規範設計踐行徵求委任會計師之程序予以搭配，目前我國規範未強制事務所輪調，亦未對委任會計師要求執行徵求程序，我國規範會計師委任主要係由董事會決議後進行相關資訊揭露。引入徵求機制可能增加公司成本，亦可能有流於形式而無法落實之疑慮。另強制事務所之輪調會增加轉換會計師之執行成本，必須審慎考量其成本效益，美國 PCAOB 於 2011 年 8 月間發布對會計師事務所強制輪調之意見徵詢文件²³，提及該機制採用應考量之關鍵點，值得參考：

(一) 連續委任期間長短之限制必須決定於會計師事務所為客戶連續提供多少年財報意見才算是涉及不夠獨立公正，除參考國際看法 (可能至少 10 年以上²⁴)，亦應對國內會計師接受委任案件之期間進行相關統計分析，予以實證評估。另期間長度的考量是否統一化亦或依據產業特色或公司規模大小給予差異化規範，並考量是否在不同委任期間階段，會計師查核的效率 (即新委任案之學習曲線) 會有所不同。

(二) 要求輪調適用之對象範圍：或可針對規模大之公司適用，以降低執行成本，但是否能對所有投資人產生足夠效益，必須衡酌。

¹⁹ 應包括查核相關重要資訊(例如查核風險、查核程序及結果)、查核的獨立性、會計師對查核公司財報的看法及意見(例如對管理階層的判斷及估計)及會計政策及實務難以處理或具爭議性的議題。

²⁰ 強調段落敘述情況例如：被查核的主體係另一較大企業的一部份、查核主體與關係人間重大交易、不尋常而重大的後續事件、不包含會計原則改變的會計事項，但會影響後續財報的可比較性、重大管理者的判斷及估計、重大測量的不確定性等。

²¹ 例如對管理者評論或非 GAAP 的資訊或盈餘公布資訊等，由會計師確認財報以外的資訊將可提升資訊的品質、完整性及可靠性,提升投資人及財報使用者對於管理者提供的資訊的信心。

²² 澄清的語言包括:合理的確認、會計師針對舞弊的責任、會計師對財報揭露的責任、管理者準備財報的責任、會計師對財報以外資訊的責任、會計師的獨立性等相關說明。

²³ PCAOB, Concept Release on Auditor Independence and Audit firm Rotation (August, 2011).

²⁴ 歐盟規範草案係 12 年，PCAOB 統計其市值前 100 大公司之會計師平均委任期間為 28 年，前 500 大公司則平均為 21 年，PCAOB 認為至少 10 年以上可能是一標準。

(三) 轉換及執行層面之考量：必須考慮到是否輪調會限制企業對事務所的選擇性。對於國際型的大公司而言，其可以選擇的事務所可能相當有限，而且各事務所的查核容量及查核能力也有所差異。另外，獨立性要求使得一些大公司僱用一家事務所做簽證服務，而僱用另一家事務所提供非簽證類的服務，一旦要實施輪調，會更進一步限制這些大公司的選擇，特別是這些非簽證類的服務轉換並不是那麼容易。有沒有一些區域或產業會難以找到具有專業的其他事務所進行輪調，有沒有可能造成小型事務所不願意參與公開發行公司之簽證市場，只因為輪調要求會造成他們的客源不穩定。

(四) 輪調是否對提升簽證品質打折扣：應評估頻繁的輪調是否造成事務所運作上的困擾並降低查核品質；應考量輪調對於簽證市場及非簽證服務市場可能產生之影響及是否會有購買審計意見之行為（*opinion shopping*）發生及評估對國內審計市場競爭度之影響。另外是否針對實施輪調初期可能造成新事務所摸索期之查核品質下降，而應有相關配套補強機制，如考慮額外的品質控制措施或監督查核、落實新舊任會計師的必要溝通等。

五、有關聯合審計機制之導入，其與強制會計師事務所論調之目的相同，皆是為降低熟悉度所產生之審計風險，某些程度來看或許聯合審計更有效果，但其代價卻相對較高（將大幅增加受查者執行成本），許多國家似乎對該機制之強制採行有不同意見，在歐盟規範下並未強制採行聯合審計，而係以鼓勵方式提供誘因導入，對於採行聯合審計機制時可減少強制輪調之頻率²⁵，進而降低採用委任會計師徵求程序產生之成本，但比較「聯合審計」與「強制事務所論調並配合執行徵求程序」，前者相較於後者對於受查者之成本恐仍相對較高，故受查者欲採行聯合審計之誘因似有待觀察。故未來我國若欲強化相關審計品質，應就國內情況考量相關成本效益及對市場之衝擊，以決定對於強制事務所輪調及聯合審計二方式之擇一選擇或搭配採用。

參考資料

1. European Commission, Green Paper: Audit Policy: Lessons from the Crisis, (October

²⁵ 適用強制論調期間可由 12 年延長為 18 年。

- 13, 2010).
2. Michel Barnier, Member of the European Commission for the Internal Market and Services, Speech/11/491, FEE Conference on Audit Policy (June 30, 2011).
 3. European Commission, Summary of Responses Green Paper: Audit Policy: Lessons from the Crisis (February 4, 2011).
 4. International Auditing and Assurance Standards Board, Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change, Consultation Paper (May 2011) see also: <http://www.ifac.org/auditing-assurance/projects/auditor-reporting>
 5. European Commission, Proposal for a regulation on the quality of audits of public-interest entities and proposal for a directive to enhance the single market for statutory audits (November 2011).
 6. Public Company Accounting Oversight Board, Concept Release on Auditor Independence and Audit Firm Rotation; Notice of Roundtable, Release No. 2011-006, PCAOB Rulemaking Docket No. 37 (August 16, 2011).
 7. Public Company Accounting Oversight Board, Concept Release on Auditor Independence and Audit Firm Rotation, Release No. 2011-006, PCAOB Rulemaking.
 8. Docket No. 37 (August 16, 2011); PCAOB public meeting held to solicit additional feedback (March 21-22, 2012), see http://pcaobus.org/News/Events/Pages/03212012_PublicMeeting.aspx

