

【專題三】

歐盟法定審計指令之世紀變革 ——兼論對台灣會計師管理規範 之影響與啟示——

陳文智（萬國法律事務所）
律師

壹、前言

誠如二〇〇七年年底通過的會計師法修正案總說明所指陳，美國沙氏法案（Sarbanes-Oxley Act of 2002）通過後，國際先進國家對會計師之管理制度均已積極調整建制。國內有關美國沙氏法案的探討及其對我國的參考借鏡已存在為數不少的文獻，惟對於歐洲會計師管理規範的發展，國內向來較缺乏關心，有關歐盟近年來會計師管理規範之變革的探討亦少見於國內文獻，誠屬憾事。

歐盟於二〇〇六年通過新公司法第八號指令（the Revised Eighth Company Law Directive）¹，一般又稱為法定審計指令（Statutory Audit Directive）。此為歐盟自八〇年代制定公司法第八號指令以來²，再一次以實際行動宣示統合歐盟會員國有關法定審計規範之決心。因該指令所牽涉內容廣泛，將此號指令稱為歐洲就會計師管理規範之世紀大變革，並非言過其實。由於此號指令之內容，將逐一落實至歐盟會員國的法令中³，對於此號指令內容之理解對於掌握歐盟以及歐洲各國之會計師管理制度之最新動向實深具意義；而其亦提供了我國會計師法相關制度調整時，除美國沙氏法案以外之另一可借鏡參考之對象。而與我國更為密切相關的是，法定審計指令中有關國際合作事項，牽涉歐盟以外國家之會計師事務所於歐盟會員國登錄、歐盟以外國家會計師監理制度之評估等事項，故無論是我國涉歐業務之會計師事務所抑或主管機關，對歐盟相關規範之最新動向的掌握實有其迫切性。

¹ Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council of 17 May 2006, 2006 O.J. (L157) 87.

² Directive 84/253/EEC of 10 Apr. 1984 on the Approval of Persons Responsible for Carrying Out the Statutory Audits of Accounting Documents, 1984 O.J. (L126) 20.

³ 法定審計指令要求各會員國必須於 2008 年 6 月 29 日以前採用並公佈該國落實該指令之相關規範。

本文首先介紹歐盟法定審計指令之制訂背景及其主要內容，其次則說明本指令之實施情形與各界評價。本文並探討法定審計指令中國際合作事項之規範對我國的主要影響。最後，有關此號指令對於我國的啟示，本文以「透明化報告書」之相關規定為例，探討有無提供我國行政院金融監督管理委員會（下稱「金管會」）依會計師法授權制定之「法人會計師事務所設立與變更登記事項要點」及「法人會計師事務所財務報告編製準則」等規定借鏡參考之處。

貳、歐盟法定審計指令之制訂背景及主要內容

受到美國安隆（Enron）案爆發的影響，二〇〇三年歐盟執委會（European Commission）致歐洲議會（European Parliament）及歐盟部長理事會（Council of European Union）的一份意見書中提及，美國安隆案之爆發已促使歐盟必須重新審視屬於公司治理議題一環的法定審計規範⁴，是否有必要將其列為優先作業⁵。惟歐盟自九〇年代開始，即已開始進行一連串有關為整合各會員國有關法定審計規範之政策性檢討，此以一九九六年歐盟執委會所公佈的綠皮書：「歐盟執行法定審計之會計師的角色、地位與責任」為其當時工作成果之代表⁶。而隨著該份綠皮書之公布，歐盟執委會建議設置歐盟審計委員會（EU Committee on Auditing），負責就促進會員國間會計師管理合作等事宜進行研究⁷。而歐盟執委會亦基於歐盟審計委員會之研究成果，提案令各會員國執行法定審計業務之會計師或會計師事務所接受一定的審計品質確保體制⁸，並亦就會計師獨立性事項提出建議⁹。隨後，歐盟執委會於二〇〇四年提出為取代舊公司法第八號指令內容為主要目的之正式草案¹⁰，惟該指令亦有少部分內容對有關財務報表之公司法第四號指令以及有關合併財務報表之公司法第七號指令所作之修正。該草案於二〇〇六年通過，醞釀多年的歐盟新公司法第八號指令於是誕生。

歐盟法定審計指令共計十二章。第一章為規範對象與定義條款；第二章為有關會計師核准、持續進修及互相承認之規定；第三章為會計師登錄之規定；第四章則

⁴ *Communication from the Commission to the Council and the European Parliament: Modernising Company Law and Enhancing Corporate Governance in the European Union – A Plan to Move Forward*, COM (2003) 284 final (May 21, 2003).

⁵ *Communication from the Commission to the Council and the European Parliament, Reinforcing the Statutory Audit in the EU*, at 4, COM (2003) 286 final (May 21, 2003).

⁶ *Commission Green Paper on the Role, Position and Liability of the Statutory Auditor in the EU*, COM (1996) 338 final (July 24, 1996).

⁷ *Communication from the Commission on the Statutory Audit in the European Union: the Way Forward*, 1998 O.J. (C 143) 12, at 14.

⁸ *Commission Recommendation of 15 November 2000 on Quality Assurance for the Statutory Audit in the European Union: Minimum Requirements*, 2001 O.J. (L 91) 91, at 92.

⁹ *Commission Recommendation of 16 May 2002 - Statutory Auditors' Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles*, 2002 O.J. (L 191) 22, at 24 [hereinafter *Independence*].

¹⁰ *Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council on Statutory Audit of Annual Accounts and Consolidated Accounts and Amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC*, COM (2004) 177 final (March 16, 2004).

規範會計師職業倫理、獨立性、客觀性、守密等事項；第五章為有關審計準則與查核報告之規定；第六章規範審計品質確保事項；第七章為調查及懲處會計師之規定；第八章規定有關公共監督事項；第九章規定會計師之選任與解任事項；第十章為有關具公共利益性質企業體法定審計之特別規定；第十一章為國際化事項；第十二章則為法令變更等過渡性規定。以下為其主要內容：

一、會計師獨立性規範

執行法定審計業務之會計師或會計師事務所不得介入受查公司之經營決策，且會計師、會計師事務所或會計師事務所集團與受查公司間不得直接或間接存在財務、商業、僱傭或包括非審計業務在內之其他關係造成客觀合理及具有智識之第三人認為其獨立性已有所妥協。法定審計指令有關會計師獨立性規範之特色在於係採原則式規範（principle-based approach），有別於美國沙氏法案第二〇一條以列舉式（rule-based approach）禁止九項非審計業務之規範方式¹¹。

此外，若其獨立性受到威脅時，會計師或會計師事務所必須採取防範措施以減輕該等威脅；若該等威脅重大至獨立性將有所妥協時，會計師等亦不得執行該公司之審計業務。而該等威脅之來源包括：利益衝突、球員兼裁判（例如會計師查核自己過去所做成的其他非審計業務之意見）、身為受查公司代理人、與受查公司間有過度熟捻之關係、時常施諸壓力於會計師之公司。而應採取該等防範措施包括：第一、受查公司方面的防範措施：會計師必須考量公司治理架構是否足夠提供減輕妨礙會計師獨立性以及該等架構之運作情形；第二、會計師事務所之防範措施：此包括事務所所有權及經營控制架構以及事務所內部防範體系的健全與否¹²。此外，會計師等應於工作底稿內記載有關重大威脅獨立性以及採取何種防範措施減輕該等威脅之事項（第二二條第三項）。

二、審計準則與查核報告

法定審計指令之通過也為歐盟境內會員國的審計準則統合跨出了重要的一步。執行法定審計之會計師及會計師事務所將必須遵守歐盟執委會於歐盟官報（Official Journal）所公佈採用的國際審計準則（International Standards on Auditing），但會員國得於歐盟執委會所採認審計準則之外，於不違反歐盟審計準則之前提下，依該國法律的特殊要求另行增訂審計準則之內容。此外，就歐盟執委會尚未正式採認審計準則部份的作業，會計師等可依該國的審計準則辦理（第二六條第三項）。此舉將有助於歐盟境內經查核財務報表的互相承認，以及獲歐盟以外第三國之承認¹³。

¹¹ Sarbanes-Oxley Act 2002, §201(a). See also Iain Gray and Stuart Manson, *The Audit Process* 96 (4th ed. 2008).

¹² Independence, *supra* note 9, at 26-27.

¹³ Press Release, European Commission Proposal for a Directive on Statutory Audit: Frequently Asked Questions (Mar. 16, 2004), at <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=MEMO/04/60&format=HTML&aged=0&language=EN&guiLanguage=en> (last visited May 13, 2008).

其次，此指令明確規定集團會計師負擔就該合併財務報表之所有責任，該集團會計師須就集團內其他公司經其他會計師查核之相關查核作業實施檢閱並保管該等檢閱之資料，以供相關主管機關未來審查集團會計師作業之需求（第二七條）。至於有關查核報告，法定審計指令明訂當會計師事務所執行法定審計業務時，查核報告書應至少由代表該事務所進行查核作業之會計師之簽名。但當公開簽名有立即且重大危及個人安全者，得不公開該會計師之簽名，但無論何種情況，應對主管機關通知該進行查核作業之會計師的身分（第二八條）。

三、審計品質之確保

會員國必須令所有執行法定審計業務之會計師或會計師事務所接受一定的品質確保體制之檢驗。該品質確保體制必須至少符合以下要件：(1)品質確保體制必須獨立於會計師及會計師事務所外，並應受到公開監督機構之監督；(2)品質確保體制之營運資金來源須確保無虞且不受會計師及會計師事務所之影響；(3)品質確保體制應擁有充分資源；(4)執行檢查審計品質者須具審計、財務報表等相關專業知識並受品質確保檢查之相關訓練；(5)執行檢查者與受查會計師及會計師事務所間無利益衝突情事；(6)檢查範圍包括審計準則及獨立性規範之遵守、審計報酬、會計師事務所內部品質控制等事項之評估；(7)品質確保檢查實施後須出具報告書；(8)至少每六年執行一次檢查；(9)每年應固定公佈品質確保體制執行成果；(10)會計師及會計師事務所必須依建議於一定期間內改善，否則應付懲戒或其他處罰（第二九條第一項）。

四、會計師責任

此指令指示歐盟執委會就會員國會計師責任體制及保險現況對資本市場影響進行研究，並評估對會計師責任進行責任限制時所可能造成之經濟影響¹⁴；歐盟執委會並為是否制定共通的責任限制規範，於二〇〇七年基於其幕僚諮詢報告書廣徵各界意見，其研究對象則包括法令責任限制、比例責任制之可行性¹⁵。由於會計師責任涉及各國法體系之差異，相較於會計師管理規範而言，欲就會員國間之有關會計師責任進行統合其實相當困難。不過此指令之公布以及相關研究報告¹⁶，顯示歐盟對於會計師責任統合之努力仍持續進行中。

五、會計師之公開監督體制

¹⁴ London Economics and Ralf Ewert, Study on the Economic Impact of Auditors' Liability Regimes—Final Report (2006), available at http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/liability/auditors-final-report_en.pdf (last visited May 13, 2008).

¹⁵ European Commission Staff Working Paper, Consultation on Auditors Liability and its Impact on the European Capital Market (2007), available at http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/liability/consultation-paper_en.pdf (last visited May 13, 2008).

¹⁶ European Commission, A Study on System of Civil Liability of Statutory Auditors in the Context of a Single Market for Auditing Services in the European Union (2001), available at http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/liability/auditliability_en.pdf (last visited May 13, 2008).

法定審計指令要求會員國必須建構有效的公開監督體制，用以控管執行法定審計之會計師及會計師事務所。公開監督體制之主要任務在於負責監督以下相關事項：(1)會計師及會計師事務所之核准與登錄、(2)職業道德規範及會計師事務所之內部品質控管、(3)會計師之持續教育、會計師之品質確保以及調查或懲戒體制之運作。公開監督體制並須具有調查權且於必要情形可對會計師及會計師事務所採取適當之必要行動。而公開監督體制應由具審計相關知識之非執業人士所營運及管理，但會員國可採納少數的執業人士進入該機構（第三二條）。

此外，會員國必須指定適格機構負責執行公開監督之作業。歐盟主要國家負責公共監督之機構分別為英國財務報告委員會（Financial Reporting Council）旗下的專業監督理事會（Professional Oversight Board）、愛爾蘭的審計及會計監視委員會（Irish Auditing & Accounting Supervisory Authority）、法國的會計監察人高等理事會（Le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes）以及德國的會計監察人監視委員會（Abschlussprüferaufsichtskommission）。

六、國際化事項

基於互惠原則，針對來自歐盟以外之會計師或會計師事務所證明其符合該指令有關會計師資格認定等規定，會員國得加以核准後允許其執行該國境內之法定審計業務（第四四條）。另外，針對為獲准於歐洲證券市場交易之公司進行審計業務之歐洲以外第三國之會計師事務所及會計師，該指令要求其等必須登錄於受查公司獲核准交易之會員國的主管機關並接受其管理。然而，若該第三國之會計師監督體制已獲歐盟承認乃相當（equivalent）於歐盟體制，以及該第三國亦減免歐盟會計師等之登錄及管理者，歐盟會員國得排除適用或調整對第三國的會計師或會計師事務所之登錄及管理要求（第四五條）。而根據歐盟二〇〇七年的一份諮詢報告書「法定審計指令第四五條至第四七條執行的諮詢：與非歐盟國家就監督會計師之合作」中的初步調查，此類第三國會計師或會計師事務所總共牽涉六三個國家及二二〇家會計師事務所；其中，台灣於盧森堡及英國各有獲准交易之公司，並涉及十一家台灣的會計師事務所¹⁷。

法定審計指令亦指示歐盟執委會就第三國的審計監督體制進行調查。歐盟執委會經初步調查後，將第三國的公共監督體制實施情形歸類為三類，台灣被歸類為「尚無類似指令中所要求的公共監督體制，但具有健全的審計法規範體系，且可期待其於合理的期間內採行該指令所要求之公共監督體制」之第二類的國家¹⁸。歐盟執

¹⁷ Directorate General for Internal Market and Services, Consultation on Implementation of Articles 45-47 of the Directive on Statutory Audit (2006/43/EC): Cooperation with Non-EU Jurisdictions on Auditor Oversight 4-5 (2007), available at http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/relations/third_country_consultation_en.pdf (last visited May 13, 2008).

¹⁸ Statutory Audit Directive: Commission Services Propose a Transitional Period For Audit Activities of Certain Third Country Auditors and Audit Entities to be Adopted through Comitology Procedure (2nd Draft), at 1,

委會將對台灣所屬類型之國家於兩年內確認是否已對歐盟執委會公開承諾將基於以下原則進行建構公共監督與品質確保體制：該體制獨立於會計師業、對於上市公司之審計有適切的監督、該等體制運作透明且品質確保體制之檢查結果值得信賴、以及具有效的檢查權限與處罰機制¹⁹。

法定審計指令並規定有關歐盟境內的會計師事務所可能須受第三國監督之事宜，此包括為獲准於美國等證券市場交易之歐洲公司的財務報表或合併財務報表進行查核之會計師事務所，或者為於第三國發布合併財務報表之母公司之集團的一部分財務報表進行查核之歐盟境內的會計師事務所（第四七條）。

七、受查公司具公共利益性質時之特別規定

所謂具公共利益性質之企業（public-interest entities），上市公司、銀行或保險事業等金融機構為其典型公司型態，會員國亦得另行指定他種類之具公共利益性質之公司。為此等公司進行審計查核之會計師或會計師事務所須受以下較為嚴格的規範。

（一）透明化報告書

會計師及會計師事務所必須於每一會計年度結束後三個月內於其網頁上公佈透明化報告書（transparency reports），其內容包括：(1)事務所之法律架構及所有權結構、(2)事務所是否隸屬某會計師事務所集團及其集團架構、(3)事務所之治理結構、內部品質體系以及事務所經營管理部門所出具該等體系之成效的聲明、(4)最近一次受品質確保查核之日期、(5)上年度所查核過的具公共利益性質企業之名單、(6)獨立性規範之遵守情形之評估、(7)事務所所屬會計師之持續進修之政策、(8)會計師事務所之財務狀況（例如記載區分審計報酬、稅務服務以及其他非審計報酬明細之營業額）之明細、(9)合夥人報酬基準（第四十條）。

（二）審計委員會

具公共利益性質之公司應設審計委員會。審計委員會之構成員由公司營運部門之非執行業務成員或（及）監理部門之成員或（及）股東大會所指定之成員所組成。成員中至少一名應具獨立性且具會計或（及）審計知識。審計委員會之任務包括監督財務報表製作過程、監督公司內控及風險管理之成效、監督年度財報及合併年度財報、監督會計師及會計師事務所之獨立性、提出選任會計師或會計師事務所之建議案；此等功能之目的乃在於監督及確認會計師之獨立性。而為提升財務報表之品質，該指令並命會計師及會計師事務所必須向審計委員會報告執行查核作業過程中包括與財報有關之內部控制之重大缺失等重要事項，藉以維持良好溝通管道。

available at http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/relations/index_en.htm (last visited May 13, 2008).

¹⁹ *Id.* at 4.

（三）會計師獨立性規範及審計品質確保

會計師或會計師事務所須每年向審計委員會出具確認獨立性之書面、向審計委員會揭露為該公司所處理非審計業務之情形、就有礙其獨立性之事項與審計委員會進行討論。再者，法定審計指令亦規定有關會計師輪調之事宜，執行某審計個案之主要負責合夥會計師須至少七年輪調一次，且應隔兩年以上才能再為同一公司進行審計業務。會計師或代表會計師事務所執行查核之主要負責合夥會計師，自辭退辦理某公司法定審計業務起二年內，亦不得擔任該受查公司內的重要經營職位（第四二條）。此外，會計師及會計師事務所必須至少每三年執行一次審計品質檢查（第四三條）。

參、歐盟法定審計指令執行情形及其評價

在歐盟法定審計指令公佈前後，歐盟成立了三個新組織來協助該指令之落實。首先是歐洲審計規範委員會（Audit Regulatory Committee），此委員會由各會員國之代表所組成，該機構之主要責任在於負責歐盟審計準則之採認以及第三國會計師之議題。第二個組織為會計師監視組織之歐洲團體（European Group of Auditors' Oversight Bodies），此機構由各國負責會計師公共監督業務之機構的高層代表所組成，而僅有非執業人士才可擔任其成員。該機構之首要目標在於維繫各會員國間會計師公共監督機構之有效的聯繫及合作，其他任務亦包括提供指令執行上技術性問題的協助。第三個組織是會計師責任之歐洲論壇（European Forum on Auditors' Liability），其主要任務為負責法定審計指令所指定就會計師責任改革方案提出報告書。

此號指令之制定自九〇年代起已開始醞釀，其出發點乃在於整合歐盟境內會員國有關審計制度及會計師管理等相關規範。然而，若非近年來歐洲境內以及美國的恩隆案等舞弊案的爆發，會員國間就涉及如此廣泛的指令內容欲取得一致立場恐須再多花幾年時間。從而，此號指令之通過，實可定位為歐盟本身對於調和會員國間會計師管理規範之需求，透過近年來重大舞弊案件的催化下所得成果。此外，不乏學者將歐盟法定審計指令與美國的沙氏法案法相提並論者²⁰。的確，美國安隆案等重大舞弊及沙氏法案的制定，具有加速歐盟就包括法定審計在內的議題之整合的效果²¹，然而歐盟法定審計指令之內容，不乏歐盟本身議題及色彩者，而歐盟法定指令之規範模式亦有與美國沙氏法案採不同立場者。例如就會計師獨立性之議題，歐盟捨棄美國沙氏法案的列舉式禁止模式，而採所謂原則式規範方式，其理由為提供

²⁰ Peter Moizer, Keynote Speech at the European Institute for Advanced Studies in Management: A review of Europe's Response to Audit Quality Concerns (Nov. 24, 2006), at http://www.eiasm.org/frontoffice/event_announcement.asp?event_id=497 (last visited May 13, 2008).

²¹ European Commission A First Response to Enron Related Policy Issues (2002), at http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/otherdocs/index_en.htm (last visited May 13, 2008).

會計師解釋其所從事業務之性質的解套機會，而非一律禁止某種特定業務，此亦可提供會計師業界及主管機關迅速因應商業及審計業環境的遽變，並可避免列舉式規範方式下過於硬性的缺點²²；惟其另外要求會計師等必須採取防範措施以減輕妨礙獨立性之威脅。

而此號指令中較具爭議性的是有關國際合作事宜部份。例如，對第三國公共監督體制之評估乃涉及對他國法規範之干涉，在缺乏一個國際性組織以強制力介入之前提下，可預見此等國際合作之規範執行上將遭遇困難²³。舉日本為例，職權類似我國金管會的日本金融廳於致歐盟的意見書中，除主張日本的審計公共監督體制相當甚或高於歐盟法定審計指令所要求者，故主張歐盟應免除對日本會計師之登錄要求；其並要求歐盟應對該指令中有關各國公共監督體制認定上之「相當（equivalent）」的用語加以明確定義，並認為歐盟有關第三國會計師規定之規範若過於繁雜者，此等管理成本之提升最終將轉嫁至投資人而恐有損歐洲證券市場的魅力；其並對公開監督體制之評價及會計師之登錄，建議歐盟應採一致標準，不宜由各會員國自行決定²⁴。故日本對於歐盟此號指令國際合作之相關規範明顯不甚友善。

肆、歐盟法定審計指令對台灣的影響與啟示—代結語

歐盟法定審計指令之國際化部份之規範涉及台灣十一家會計師事務所；為了執行法定審計指令之要求，在可預見的未來，歐盟將會針對我國會計師公共監督體制進一步檢視，以判斷我國會計師公共監督體制是否「相當」於歐盟水準，藉以決定是否要求包括我國在內國家的會計師事務所於歐盟會員國登錄並接受其管理。就此，我國金管會證券期貨局吳當傑局長曾表示：「美、日兩國皆新設置獨立機關加強對會計師管理與查處，我國雖未設置獨立機關，惟金管會下證期局及會計師懲戒委員會已具備獨立監管機關之部分職能」²⁵；而二〇〇七年年底甫大幅修正通過的新會計師法之實施亦應有改善我國會計師公共監督體制之效果。故近年來金管會等主管機關就我國會計師管理制度改革之努力應有助於我國會計師管理制度水準之提昇及與國際制度接軌，對於未來歐盟相關機構檢視我國會計師公共監督體制時，可期待其發揮相當程度的正面效果。無論歐盟進行檢視我國會計師公共監督體制後之結論為何，金管會實宜借歐盟進行該等作業之良機，再度進行包括新會計師法及其相關子規範實施成果在內的總體檢，並將其參考對象擴大至美國以外的歐盟（包括其主要會員國）或日本等近年來的發展，藉以比較各制度特徵並尋求適合我國的未來改善之道。

²² Independence, *supra* note 9, at 23.

²³ Moizer, *supra* note 20, at 15.

²⁴ JFSA Comment Letter to EU Consultation Paper (Mar. 2007), at <http://www.fsa.go.jp/en/refer/others/20070313.html> (last visited May 13, 2008).

²⁵ 吳當傑，會計師職業管理制度之研究—後安隆時代會計師管理制度之變革，156 頁（2005 年），可參見網路資料庫 <http://www.moex.gov.tw/public/Attachment/7112313384671.doc>.

此外，歐盟法定指令之規範亦不乏我國加以借鏡參考之處。以會計師事務所應出具之透明化報告書為例，類似於我國金管會甫於二〇〇八年五月十六日公佈的「法人會計師事務所設立與變更登記事項要點」及「法人會計師事務所財務報告編製準則」之內容²⁶；值得注意的是，前者涵蓋會計師事務所營運計畫（設立時的業務計畫書、合併時的合併計畫書）以及內部控制等事務所治理事項（品質管制制度、獨立性政策、風險管理機制、對分事務所之管理及設置監督管理單位），後者除著重於事務所財務事項之申報外，並要求事務所必須就包括事務所概況、組織概況、人事業務概況、法規遵循情形加以註記。從而，我國此等規範下所要求會計師事務所申報之事項，與歐盟年度透明化報告書所要求揭露之項目或有些許出入，但其實相去不遠。

然而，較大的差異在於此等項目之揭露與否及其揭露範圍。依會計師法第二六條第三項及「法人會計師事務所設立與變更登記事項要點」第九點規定，會計師事務所登記事項對外公開的資訊侷限於法人會計師事務所名稱、地址、負責人、董事、股東名冊及資本總額。而就年度財務報告，會計師法第三三條僅規定應向主管機關申報，並未就其公開與否加以規定；而「法人會計師事務所財務報告編製準則」，亦未就會計師事務所所申報之財務報告是否公開加以明訂。自法人會計師事務所財務報告編製準則總說明：「為提供法人會計師事務所財務報表編製之依據，以落實監督法人會計師事務所之財務狀況」、以及金管會證券期貨局每日訊息（二〇〇八年三月二五日）：「為有效監理法人會計師事務所之財務業務，金管會依據會計師法第三三條第二項規定之授權」等語以觀²⁷，金管會似將會計師事務所申報之財務報告定位為輔助其進行監理會計師事務所所用，而非直接對外公開之資訊。

相較於會計師法第二六條第三項明訂應公開會計師事務所登記事項，會計師法第三三條就會計師事務所所申報之財務報告是否應加以公開並未明文規定，此或可解釋為立法者有意將會計師事務所申報之財務報告定位為輔助金管會監理資料所用而作此區分。然而，自會計師法第三三條立法理由「為強化法人會計師事務所財務資訊之透明化」等語以觀，似亦不排除立法者其實認為該等財務報告亦應予揭露，惟於立法時漏未設計公開該等資訊之規定。在會計師法未明文規定之前，金管會於「法人會計師事務所財務報告編製準則」中並無設計公開該等財務報告的相關規範之作法固然不令人意外。然而，令人困惑的是，「法人會計師事務所財務報告編製準則」第四條及第九條分別有「有助於使用人決策之揭露事項」及「避免使用人之誤解」之用語，金管會似亦不無將會計師事務所申報之財務報告對不特定第三人揭露之用意。

總之，就解釋論而言，會計師法第三三條規定提供了兩種不同的解釋可能性，而「法人會計師事務所財務報告編製準則」究竟採取何種立場實不甚明確且缺乏一

²⁶ 金管會(97)金管證六字第 09700200931 號函；金管會(97)金管證六字第 0970020093 號函。

²⁷ http://www.fsc.gov.tw/text/news_detail_sfb.aspx?date=20080325 (last visited May 13, 2008).

貫性，金管會宜就此加以釐清。其次，自立法論而言，就會計師事務所申報主管機關之財務報告內容而言，或許並無將其所有內容對外揭露之必要；但至少就年度營業額（記載區分審計報酬、稅務服務以及其他非審計報酬明細）、合夥人報酬基準等特定重要財務狀況，參酌歐盟法定審計指令之作法，命會計師事務所揭露或由金管會公開，或許為未來修法時所應加以思考者²⁸。

其實，公開會計師事務所特定重要財務資訊之作法並非僅限於歐盟，鄰近我國的日本於最新修訂的「公認會計師法」中亦已明訂須就一定會計師事務所財產狀況加以公開²⁹；而亦已有國際性的大型會計師事務所自發性地於網站上公開年度營業額者³⁰，更有早已於網站上公告透明化報告書之會計師事務所者³¹。總之，我國有無必要仿照歐盟作法強制某類型會計師事務所對不特定第三人公告透明化報告書，固然有值得進一步探討空間。惟若我國能於現行會計師法以及「法人會計師事務所設立與變更登記事項要點」、「法人會計師事務所財務報告編製準則」的架構下，增加以及強化特定重要資訊之公開，實亦可達到類似歐盟法定審計指令下透明化報告書之功能，此亦屬未來修法時可供考量的一種調整法規範之模式。

²⁸ 另外，我國現行已有要求公開發行公司在一定情況下於年報揭露審計報酬於非審計報酬之規定。參「公開發行公司年報應行記載事項準則」第10條第4款。

²⁹ 法律第99号（平成19年6月27日）「公認會計士等の一部を改正する法律」。最新的日本「公認會計士法」第34条の16の3將增訂「業務及び財産の状況に関する説明書類の縦覧等」之規定。

³⁰ <http://www.pwc.com/extweb/aboutus.nsf/docid/268911F4760C5FD88525721A006DB690> (last visited May 13, 2008).

³¹ KPMG, Transparency Report (2005), at <http://www.kpmg.com/About/Transparency> (last visited May 13, 2008).