【專題二】

國際審計監理議題重要趨勢

證期局
邱茗因（專　員）

壹、前言

面臨全球性之 融風暴危機，嗣後掀起各國審計監理主管機關之嚴密事後檢討及分析，歐盟及美國均提出審計監理改革政策，歐盟首先於 99 年 10 月發布審計政策綠皮書，100 年 11 月 30 日提出審計政策法規草案，其重大審計改革政策內容包括強制「會計師事務所」輪調（6 年應予輪調）、禁止非審計服務、聯合查核、採用國際審計準則 (International Standards on Auditing，ISAs) 及會計師查核報告等，美國公開發行公司會計監督委員會 (Public Company Accounting Oversight Board， PCAOB) 亦於 100 年 8 月 16 日提出會計師事務所輪調及 100 年 10 月 11 日發布會計師查核報告修正之意見草案，主要係站在審計監理機關為投資者權益把關及提昇查核品質之角度，國際審計監理機關及審計準則制定單位爰提出相關審計改革方案及措施，以提昇投資人對會計師查核品質及其所查核財務報表之信心。

基於健全會計師管理，強化審計監理，對維護資本市場秩序及保障投資人利益具有直接而深遠之影響，謹於本文闡述及分析近期國際審計監理之重要趨勢，包括會計師產業發展之動態、歐盟審計改革法案及會計師查核報告之重大改革等。

貳、會計師產業發展之趨勢

影響會計師產業發展趨勢之關鍵因素可分為以下幾類：

一、會計師事務所經營策略：會計師事務所通常提供三種類型之服務，包括審計、稅務和諮詢顧問等業務。按國際四大會計師事務所 102 年透明度報告，諮詢服務持續成為國際四大會計師所全球聯盟之主要收入成長來源，有部分研究報告推測原因可能為會計師事務所反映審計公費下降；至會計師事務所經營策略變革如境外外包 (offshoring)，建立較低成本中心，將審計及資料技術人員等業務外包至境外，或以創新 IT(資訊技術) 及系統如電腦輔助審計工具 (CAATs)、數據探勘 (data mining) 及分析工具，整合至查核程序中，以達成查核有效性及對受查公司查核價值之提高。另會計師事務所諮詢業務，未來仍預期繼續擴展，惟會計師事務所經營策略逐步走向諮詢業務時，將需要確保其查核品質，以確保諮詢不影響會計師之獨立性，因此，某些國家訂有對審計客戶提供非審計服務之禁令，或訂明可提供非審計服務之最大百分比。

二、會計師產業之競爭情形：審計，在資本市場之運作扮演重要角色，公開發行公司審計業務之需求是無彈性的，渠等公司必須依法規定經會計師查核其財務報告。過去 30 年中，執行最大掛牌公司簽證業務之會計師事務所數量減少許多，西元 1980 年代仍有 8 大會計師事務所提供大型企業審計服務，經過一系列合併和其中一大型會計師事務所之解散，形成目前四大會計師事務所提供全球大型掛牌公司審計服務。至會計師事務所間之併購，係回應其客戶規模擴大及國際影響力，會計師事務所可利用規模經濟以擴展產業知識、技術及增加資本以分散風險；102 年四大會計師事務所全球市佔率為 67%，審計市場集中四大，卻仍存在價格競爭，通常審計之訂價係會計師事務所和客戶間之協商，未有政府參與，惟某些國家訂有最低收費標準規定。至基本審計業務進入障礙不高，進入大型跨國企業之審計業務門檻卻極高，原因如市場參與者偏好、人力資源、技術和特定產業之專業知識、保險費用和訴訟風險之增加、擴大基礎設施及其資金、高轉換會計師成本等，致大型企業通常不會頻繁更換其會計師，但近來有些國家實施措施以增加對企業審計服務之供給，希望透過有益於中型會計師事務所發展之政策，使審計市場更有活力及減少集中化情形，其措施如要求或鼓勵聯合審計 (joint audit，如法國)、實施強制性會計師招標、強制會計師或會計師事務所輪調，另英國審計改革使大型掛牌公司之簽證會計師對外招標增加，惟仍繼續選任四大為其簽證會計師，似對審計競爭影響有限。

三、全球聯盟架構下之治理機制：四大會計師事務所組織，通常架構在不同國家運作之個別會計師事務所聯合組成之國際網絡，每一聯盟所 (member firm) 都有一共同名

稱、品牌及品質控制架構與共同查核方法，惟每一聯盟所都是獨立之法人個體。四大聯盟所匯聚在一個保護傘 (以下簡稱國際聯盟所，global network firm)，聯盟所和國際聯盟間之關係是由二者間之法律協議決定。惟一聯盟所並不必然是該所屬國際聯盟所之合夥人，反之亦然，因此，聯盟所不能作為所屬國際聯盟所或任何聯盟內其他會計師事務所之代理人。根據渠等協議，聯盟所通常同意受所屬國際聯盟總所制定策略之約束。惟在發展中市場，某些聯盟所可能是一國際聯盟總所之內部附屬會計師事務所 (affiliate firms)，渠等聯盟所執行審計工作，且代表國際聯盟所；不像國際聯盟所內之單獨聯盟所，國際聯盟所並不提供客戶任何服務，其目的係作為網絡中各聯盟所之協調個體，並制定個別聯盟所間之政策及措施與促使其實施之。目前，國際聯盟所並未受到監管，相反地，個別聯盟所受其所在地本國主管機關之監管；四大國際聯盟所，是由全球董事會或理事會負責其治理，渠等治理機構之組成是多樣化的，但通常包括從不同業務及區域之資深領導者，目前四大全球執行長分別有來自審計及稅務領域，爰國際審計監理主管機關宜深討未來是否監督國際聯盟所之治理。

四、會計師合夥制模式及對民事訴訟之威脅：許多國家訂有涉會計師提供服務之型態或會計師事務所所有權之相關法規，基於過去歷史因素，國際四大會計師事務所之法律型態為合夥 (private partnerships) 而非公司 (corporation) 型態；在合夥模型下，可增加合夥會計師之獲利動機，而更有效地相互監督各合夥人之活動，惟合夥架構限制會計師事務所之籌資能力，此外，當地法律可能限制經濟利益只限於會計師事務所內有會計師證照之個別會計師，合夥模式提供了會計師構建其治理之彈性，通常其內部治理來源於會計師事務所選任出之合夥人或執行長形成之各委員會，而某些國家設定治理指引要求大型會計師事務所應納入獨立之非執業董事，其目的係為增加會計師事務所之透明度以促使其決策更客觀，惟合夥制之會計師事務所通常毋須產出經查核之財務報表，造成各會計師事務所之績效及經濟結構無公開揭露資訊；有些國家要求四大會計師事務所每年產出年度透明度報告 (transparency report)，其中應納入非經查核之財務資料及涉會計師事務所治理及營運相關資訊，另有些國家（如英國）要求大型掛牌公司之簽證會計師事務所應產出經查核之財務報表及涉其治理及運作之相關資訊，若會計師事務所為法人個體，其也可能因公司法規範而公告會計師事務所財務資訊，惟在大多數國家並未強制要求會計師事務所公告其財務資訊。另對會計師事務所之民事訴訟趨勢漸增，以會計師事務所為對象之集體訴訟，逐漸在全球蔓延，主係政府加強對投資人之保護，促使四大會計師事務所遭遇前所未見之顯著法律訴訟風險，另因合夥制會計師事務所通常不需產製查核財務報表，致涉訴訟相關公開資訊相對較少，且無法得知其是否有足夠資本

以承受法律判決，而四大會計師事務所通常不願意提供有關索賠、和解及對個別會計師事務所詳細索賠依據之財源，在此情勢下，保險成為會計師事務所管理訴訟成本之工具，為使重大訴訟順利和解，會計師事務所已建立專屬保險控制工具，並如前述國際四大聯盟網絡之每個聯盟所均為法律上獨立之個體，倘其在某一國做法招致重大訴訟責任，渠等架構得以隔離國際聯盟網絡內的其他聯盟所成員遭受相關損失。

五、會計師事務所從業人員之品質：近年來從事審計業務人力平均下降，其可能顯示聘用諮詢人力超過其他業務；由於在財務報表查核工作性質之變化及諮詢之增加，有經驗且有專業技術人力之需求增加，造成經驗豐富之會計及財務專業人力市場緊縮，雖會計師事務所持續聘用會計系學生，亦聘用其他領域如資訊技術、財務、統計等人力之情形逐年增加；在考慮查核複雜性增加及涉及專業判斷，有必要增加更多經驗豐富之查核人員，另查核由何人執行查核及在何處執行查核工趨勢如境外外包，亦將影響初階查核人員及其專業懷疑態度經驗之養成。

六、新興科技對會計師執行業務之影響：會計師事務所預測技術進步將顯著影響查核和查核專業人員之未來，新興技術目前主要集中於大量數據 (big data) 之深勘及發展完善數據分析等運用，可能增加查核對利益相關者之價值及提高查核效率，如利用新興技術使查核人員有能力檢查客戶 100% 之交易及搜尋交易母體以發現異常項目，使查核項目更容易集中及便於探究其可能之最高風險。大數據 (big data) 也可提供查核人員更多情勢認知及按行業、地域、規模和其他因素等對組織內部和外部環境之預測性指標、分析趨勢和風險，可使會計師在整個查核過程做出更明智之決策和評估，以提高公司及投資人之查核價值。國際型會計師事務所刻投入投資以探討如何利用新興技術帶來的機會重新設計查核工作。

參、歐盟審計改革法案

一、歐盟審計改革法案 (Reform of the EU Statutory Audit Market) 之背景說明：歐盟執委會內部市場與服務事務委員 Michel Barnier 主導下，於金融危機後檢討歐盟審計政策，99 年 10 月發布審計政策綠皮書，100 年 11 月 30 日提出審計政策法規草案，102 年 12 月 17 日歐洲議會 (European Parliament) 和歐盟會員國 (Member States) 就修訂法定審計指令（指令 2006/43/EC）及涉公眾利益個體（public-interest entities, 下稱 PIE）新增法定審計法規草案達成初步協議，103 年 4 月 3 日歐洲議會全體會員投票採納，103 年 4 月 14 日經歐盟理事會 (Council) 認可，並於 4 月 16 日正式簽署使立法過程完成。指令 (Directive) 修訂及新增法定審計法規則 (Statutory audit regulation)，同年 5 月 27 日在歐盟官方公報公告。前開二修訂法案於歐盟公報公告

後 20 天－即 103 年 6 月 16 日生效。

二、歐盟審計改革法案目的：目標係為提高查核品質及恢復投資者對財務資訊之信心，為未來投資及經濟成長之重要因素。主要目的包括：1. 進一步釐清會計師的角色；2. 加強會計師獨立性及其專業懷疑態度；3. 促進於歐盟跨境提供法定審計服務；4. 有助於建立一個更加動態的歐盟審計市場；5. 提高對會計師之監督及歐盟審計主管機關間之協調。

三、歐盟審計改革法案之定義、範圍及生效日：其法案適用於公眾利益個體（PIEs），其係包括掛牌公司、信用機構及保險事業等對公眾利益影響較大之企業個體，此外，歐盟會員國亦可按企業業務性質、規模大小或員工數指定 PIEs 為各項與大眾有顯著相關之事業。此新架構涵蓋對 PIEs 法定審計之特定規範，但歐盟會員國得將合作社及儲蓄銀行 (cooperatives and saving banks) 排除適用於「對查核 PIE 更嚴格之特定規範」（即後述之特定措施）。修正指令 (Directive) 、新增規則 (Statutory audit Regulation) 將在歐盟官方公報公佈後 20 天生效，歐盟會員國有 2 年採用及公佈（其國內規範）必要規定以符合此歐盟修訂後法規架構（即 105 年 6 月 17 日實施）。惟其中輪調按條件自 109 年或 112 年適用、禁止僅限四大條款自 106 年適用。惟其中有些特定規範將延後適用，例如輪調期將有特定及規範之過渡期，同樣地，禁止「僅限四大」(Big Four only) 契約條款將於新規則 (Regulation) 生效後三年適用。

四、歐盟審計改革法案重要內容：區分為「水平措施」及「特定措施」，「水平措施」係指適用於所有會計師及會計師事務所，無論其所查核之個體是否為公眾利益個體 (PIEs)，至「特定措施」係指特別適用於查核 PIEs 之更嚴格措施，說明如下：

（一）水平措施適用於所有會計師和會計師事務所，無論受查單位是否為 PIEs：

1. 對「獨立性」要求增強，特別是引入提高會計師和會計師事務所組織相關要求。

2. 使查核報告對投資者提供更翔實的資訊，提供其超越受查公司財務報表標準化意見以外之相關資訊 。

3. 加強會計師公共監督主管機構之能力及權力。

4. 透過協調處分之種類及對象以建立更有效之處分制度，如實行處分時，主管機關考慮之處分標準。

5. 在歐盟層級由歐盟執委會授權採用國際審計準則。

（二）特定措施對查核 PIE 更嚴格措施，係因若渠等企業之財務誤述對其股東、投資者和更廣泛的社會大眾之潛在負面影響，通常大於其他類型之企業：

1. 會計師及會計師事務所每 10 年強制輪換 (Mandatory rotation) 。

2. 建立一禁止提供非審計服務 (non-audit services) 黑名單，渠等服務不得由受查公司之會計師或會計師事務所提供服務 。

3. 規範查核 PIE 客戶提供非審計服務之收入上限。

4. 強化審計委員會角色及職權，加強其組成、給予其聘任會計師或會計師事務所、監督查核工作方面發揮更直接作用 。

5. 加強對查核報告要求，並新增要求會計師或會計師事務所應對審計委員會提交「額外報告」(包含有關執行查核之完整資訊) 。

（三）其他重要措施：

1. 會計師查核報告：基於歐盟該審計改革之主要目標是提高法定審計之品質，透過提高會計師獨立性，並透過查核報告提供受查公司之投資者及股東更佳及更詳細之資訊。新規定將提高查核報告之資訊價值，從投資者角度來看，此係必要的，查核報告內容區分非 PIEs 及 PIE 適用之查核報告，並對適用 PIE 者有進一步規範，例如查核 PIE 下，新規則 (Regulation) 要求其會計師應報導對年度或合併財務報告重大誤述風險之關鍵領域 (key areas of risk of material misstatement)，及解釋法定審計能發現違規行為 (包括舞弊) 之程度，藉由改善會計師查核報告，以減少存在於外界認為會計師應提供及會計師認為其應提供間之「期望差距」。

2. 會計師對審計委員會之額外報告：該額外報告是僅當查核 PIEs 時準備，目的為透過會計師及公司審計委員會間加強對話，進一步提高查核品質及避免任何查核疏失或漏洞。額外報告將提供受查 PIEs 更多涉查核結果之詳細資訊，包括例如所使用的方法、對內部控制制度發現之可能顯著缺失、所採用之評價方法等。原則上，額外報告是不公開的，但歐盟會員國在其國家法律規定下得允許審計委員會揭露該額外報告。

3. 強化審計委員會之角色：歐盟法定審計指令 2006/43/EC 要求 PIEs 應設置審計委員會；作為有效內部控制系統之一部分，審計委員會有助於減少財務、營運及遵循風險，審計委員會也對促進高品質法定審計發揮決定性的作用。新規則加強了審計委員會之組成，其主要成員應獨立於管

理階層、委員會成員整體應具有與受查者經營產業之相關能力及其職權，例如審計委員會將在會計師或會計師事務所聘任發揮直接作用，並將監督法定審計、會計師執行及其獨立性。

4. 股東對會計師監督之權力：新規定提供了持股 5% 股東發起行動以撤銷該企業委任之會計師或會計師事務所之可能性，這將為股東帶來解決對法定審計品質潛在疑慮 (無論受查公司是否為 PIEs 之直接工具。此外，PIEs 對其會計師或會計師事務所之選擇，股東將獲悉 PIE 審計委員會建議及偏好之會計師或會計師事務所，及其招標文件列明透明及非歧視性選擇標準之相關資訊，此將允許股東就 PIEs 會計師或會計師事務所之選擇上能作更明智的決定。

5. 強制會計師或會計師事務所輪調：PIEs 有相同的會計師或會計師事務所長遠 50 年或 100 年，存在明顯之風險，如此長期之專業關係可能會破壞會計師的獨立性及對其專業懷疑態度產生負面影響。就會計師事務所中重要合夥會計師 (key audit partner，即主辦會計師) 之輪調是不夠的，因為會計師事務所主要焦點仍然為保留該客戶，更換之新會計師仍有壓力使所屬事務所與該公司維持長期關係，「強制會計師事務所輪調」將有助於降低會計師與客戶之間過度熟悉，限制重覆性不正確之風險，並鼓勵新思維，從而加強真正專業懷疑態度。為促進平穩轉換到新的會計師或會計師事務所，新規定要求前任會計師將相關資訊傳送予繼任會計師，按新法規生效規範，PIE 將應至少每 10 年變更其會計師或會計師事務所，審計委任 (audit engagement) 期間應自審計委任書涵蓋之首期財務年度日起計算。但歐盟會員國可制定更短之輪調期限 (如最長為 7 年或 8 年)，此外，歐盟會員國可允許 PIEs 延長審計委任期間 (1) 在招標 (tender) 可再延長 10 年 (2) 在聯合查核下可再延長 14 年。

6. 鼓勵聯合查核 (Joint audit): 聯合查核係指 PIE 委任一個以上的會計師或會計師事務所執行查核，所委任之會計師提出了一份聯合查核報告，並承擔全部查核責任。

7. 禁止對 PIE 提供特定非審計服務 (non-audit services)：本項措施之目的係確保會計師及會計師事務所享有獨立的條件以執行其主要「社會責任」角色。當查核 PIE 時，對特定非審計服務之規範涉及對其獨立性威脅，並可能大幅增加利益衝突的會計師與會計師事務所間風險，該新規則 (Regulation) 納入會計師及會計師事務所之非審計服務清單 (即黑名單

black list)，且不能對受查公司、母公司及其在歐盟內所控制之企業提供渠等服務，以避免出現會計師或會計師事務所獨立性可能受到損害情況。「黑名單」涵蓋之服務釋例如下：對受查企業提供特定稅務、諮詢及顧問服務；涉及受查企業之管理階層或或決策之服務；與融資、資本結構及分配相關之服務，及受查者投資策略等。歐盟會員國可以選擇排除適用禁止非審計服務之清單，及提供特定稅務及評價服務，當渠等服務不重要或對受查財報單獨或合計均沒有直接影響。歐盟會國亦可能禁止「黑名單」以外更多的非審計服務。

8. 對 PIE 提供非審計公費上限：引入對 PIEs 非審計服務費用上限，將加強會計師和會計師事務所對其客戶之獨立性。新規則 (Regulation) 規定，當會計師或會計師事務所已對受查 PIEs 提供服務連續 3 個財務年度以上，其非審計服務之總公費之金額最高限額，為過去連續三個財務年度對受查公司及 (如適用) 其母公司、控制企業及集團事業合併財務報表所之法定審計所支付公費平均值之 70%。上限之所有計算須為集團層級 - 也就是說，其需要考慮到受查公司，及如適用下，應同時考量其母公司、控制企業及集團企業之合併財務報表。

9. 會計師或會計師事務所自受查 PIE 接受審計及非審計費用達一定比例應對該 PIE 之審計委員會揭露：會計師或會計師事務所可自既定受查 PIEs 接受之公費，並無固定之限制，然而，其設有一百分比限制，以防止會計師或會計師事務所變得過於依賴於既定受查 PIE(即現有查核簽證之客戶)。因此，當收到總公費包括審計和非審計服務係源自一會計師或一會計師事務所過去連續 3 年對單一 PIE 提供者，超過該會計師或會計師事務所總公費收入之 15% 時，此一事實應對審計委員會揭露。該審計委員會應考慮提交對該審計委任案之品質控制複核。如果收取的公費繼續超過 15%，審計委員會應考慮是否應維持現行審計委任案，若是，則審計委任案可維持不變，但期限不得超過 2 年。

肆、會計師查核報告改革

金融危機後，財務報告之使用者，認為會計師應於金融危機發生前，提供更多主要金融機構風險及不確定之資訊，投資者及財報使用者對傳統通過或未通過 (Pass-fail) 之審計報告，感到不滿意，衍生改進會計師查核報告各種模式選擇之討論，以此縮小期望認知之差，並提供投資者更多查核過程於公司財務報告及財報外資訊之發現，爰美國 PCAOB、英國財務報告理事會 (FRC) 及國際審計準則委員會 (IAASB) 分別提出對會計

師查核報告審計準則草案修訂畫。

一、美國 PCAOB 提出之「查核報告」草案

（一）背景說明：美國之會計師查核報告自 1940 年代，原則維持現行通過 / 未通過模式 (pass/fail model)，其優點為明白指出財務報表是否忠實表達，但缺點為未對查核中之重要事項提供資訊，因此，很多投資者表達對現行會計師查核報告之不滿，期待會計師於查核報告中宜提供更多涉及執行查核之攸關資訊，爰美國 PCAOB 先於 100 年 6 月 21 日提出會計師查核報告改善之意見發布 (concept release)、100 年 9 月舉辦公聽會蒐集外界意見後，於 102 年 8 月 13 日提出查核報告草案。預計 104 年 4 月至 9 月間將按外界意見再提出一修正草案 (Reproposal)。

（二）草案之重要修正內容：

1. 會計師決定應溝通之主要查核事項 (critical audit matter)：要求財務報表查核報告 (無保留意見) 中，應報導「主要查核事項」。「主要查核事項」係指會計師在查核財務報告中處理之 (1) 涉及會計師判斷之最困難、主觀或複雜事項；(2) 造成會計師在獲取充分適當證據之最具困難事項；或 (3) 造成會計師對財務報表表示意見最具困難之事項。

2. 加強現行在查核報告中會計師對舞弊責任相關文字：在現行查核報告中對會計師責任文字中，增加涉及舞弊責任相關內容。

3. 查核報告中新增新要素：查核報告中敍明 (1) 會計師獨立性 (2) 會計師簽證期間 (3) 會計師對其他資訊之相關責任。

二、英國 FRC 提出之「會計師查核報告」

英國審計準則原則係採用 IAASB 發布之 ISAs，惟基於英國公司法等規定，另自訂 ISA 700(UK and Ireland) 會計師查核報告審計準則，英國版 ISA700 內容與 ISA 700(IAASB 於 104 年 1 月版) 並無重大差異。英國 FRC 於 102 年 6 月 4 日正式發布 ISA 700(UK and Ireland 修訂版)。英國版 ISA 700 新增要求英國高級板掛牌公司 (Premium listing，該公司須符合英國監督法規及公司治理守則最高標準) 會計師說明影響最大之重大不實表達風險及重大性標準 (assessment of risks of material misstatement and materiality)。

三、國際審計準則委員會 (IAASB)104 年 1 月 15 日正式發布國際審計準則「財務報表查核報告 (auditor’s report)」(ISA 700，2015 年版)

（一）背景說明：鑒於會計師就企業財務報告出具之查核報告對於投資人瞭解企業財務資訊相當重要，在全球金融危機之後，各界呼籲查核報告應提供閱表者更多攸關訊息，包括會計師執行查核之基礎等，為回應此一要求，(IAASB 於 102 年 7 月 25 日發布「會計師查核報告」相關國際審計準則草案。嗣 IAASB 於 104 年 1 月 15 日發布修正之國際審計準則「會計師查核報告」(ISA 700)，並規範該準則自 105 年 12 月 15 日起 (即 105 年度財務報告) 生效。

（二）ISA 700(2015 年版) 重大修正內容：

1. 將會計師查核意見段移至第 1 段 (原位於最後段)，使閱表者直接獲知會計師之意見。

2. 增訂要求敘明評估公司繼續經營能力係公司管理階層之責任，而評估管理階層依據繼續經營假設編製財務報告是否適當係會計師之責任。另當有重大不確定因素 (material uncertainty) 影響公司繼續經營能力，應另特別新增一段敘明「涉繼續經營假設之重大不確定性」。

3. 增訂要求敘明會計師之獨立性及所遵循之職業道德規範。

4. 針對掛牌公司財務報告之查核報告，並增訂應敘明主要查核事項 (key audit matter，即會計師查核當期財務報告最重要之事項)。例如會計師經判斷應收帳款為具顯著風險項目，應敘明辨識具顯著風險理由與因應之審計程序等。

四、「會計師查核報告」相關準則及草案之比較：經研析英、美、IAASB 提出之改善查核報告草案 (準則) 重大修正內容，三草案或準則提出之目的及動機均相同，主要係基於改善查核報告以回應外界提供攸關資訊要求，且均要求掛牌公司之會計師增加說明其查核過程中「主要查核事項」，僅係用詞略有差異，精神及意義類似，其中英國版 ISA 700 稱主要查核事項為“risks of material misstatement”、美國稱為“critical audit matters”、IAASB 稱為“key audit matters”。

發布單位 / 準則 (草案) 名稱	英國	美國	IAASB
	ISA 700(英國及愛爾蘭版)「會計師查核報告」審計準則	財務報表查核報告無保留意見草案 (預計取代原 AU sec 508)	•ISA 700(修正) 財務報表查核報告審計準則 • ISA701(新增) 於查核報告中溝通之主要查核事項

草案發布日	2013 年 2 月	2013 年 8 月	2013 年 7 月
準則正式發布日	2013 年 6 月	未發布	2015 年 1 月
準則實施日 (預計)	2012 年 10 月	N/A	2016 年 12 月 15 日起生效 (即 2016 年度財務報告之查核報告適用)
查核報告 (前言、範圍及意見段) 順序	順序不變 1. 前言段 2. 範圍段 3. 意見段	順序不變 1. 前言段 2. 範圍段 3. 意見段	順序變化 : 意見段移至第 1 段 1. 意見段 2. 前言段 3. 範圍段
主要查核事項	意見段後新增「會計師評估重大不實表達風險」、「重大性 (標準) 應用」、「查核範圍概述」(適用：英國高級板掛牌公司或自願)	意見段後新增「主要查核事項 critical audit matters」(適用：美國發行公司。) 註 :PCAOB 審計準則僅適用美國公開發行公司，故草案中未另限制適用公司型態)	範圍段後新增「主要查核事項 key audit matters」 (適用：主要查核事項僅限掛牌公司)
其他新增 / 修正項目	配合英國治理守則新規範說明是否已於年報中揭露會計師與審計委員會溝通中應予揭露事項 (英國法令規範)	1. 前言段後新增 1 說明段：明會計師獨立性 (independence)、簽證期間 (tenure)。 2. 「主要查核事項」段後新增 1 段「會計師對其他資訊之責任」：說明會計師評估其他資訊 (年報) 內容涉及查核財報是否與財報有無重大不一致、且不對其他資訊表示意見。 3. 加強現行查核報告中會計師對舞弊責任相關文字 (於範圍段新增)	1. 僅於有重大不確定性 (Maturity Uncertainty) 時新增「繼續經營假設」(GC) 段：相較原 ED 要求所有查核報告新增 GC 段，ISA700(2015 年版) 僅對有重大不確定性時才需新增 GC 段。 2. 管理階層、公司治理單位及會計師責任釐清： • 位置後移 : 原前言段之會計師及管理階層責任移至最後段。 • 新增治理單位責任：負責監督公司財報編製過程。

			• 明確說明會計師責任： i. 新增會計師應用專業判斷及於查核規劃與執行查核過程中維持專業懷疑 (professional skepticism) ii. 應說明與公司治理單位溝通情形 iii. 應對公司治理單位提出聲明”已遵守獨立性相關道德規範” iv. 新增會計師應評估公司按 GC 編製財報是否合理之責任段敘述 3. 新增最後 1 段揭露主辦會計師姓名 (掛牌公司)
查核報告 署名	案件主辦會計師姓名 (未修正)	會計師事務所 (未修正) 註：PCAOB 於 100 年 10 月 11 日發布改善查核透明度草案 (improving the transparency of audits)，修正 AU 508，新增於查核報告中揭露「主辦會計師」、EQCR(案件品質管制複核會計師)、其他會計師事務所 (若有) 及參與人員。目前未決議是否適用。	會計師事務所或會計師姓名擇一 (未修正)

伍、結論與建議

研議全球審計監理趨勢，瞭解各國審計監理主管機關或審計準則制定機關之脈動，部分雖與我國現況不同，如國際會計師事務所經營趨勢走向諮詢顧問為主，按我國 102 年會計師事務所服務業調查報告，管理顧問收入僅佔 4.6%，我國審計市場仍以審計服務為主，惟事先掌握國際審計監理之最近動態可作為國內主管機關之借鏡，有助我國及早觀察國內審計市場，透過與國內會計師業者及國內審計準則制定單位之溝通，促進彼此對審計品質之認知，以縮小涉審計業務相關單位間之期望差距；近期各國審計監理機關著重於「會計師查核報告」之改革，尤以國際審計準則委員會 (IAASB) 甫於 104 年初發布之 ISA 700(2015 年版)，引起各國重視及關注。據悉歐盟改革方案要求歐盟國家於 105 年採用國際審計準則 (ISAs)，透過改善會計師查核報告內容，增進外界對審計品質信心，英國提前於 101 年度已適用新式會計師查核報告，其大幅提高英國投資人及審計監理機關對會計師查核報告之認可及正面之讚許，也使英國投資人更易瞭解會計師對公司之主要查核事項，實有助促進資本市場透明度，可作為我國未來推動採用國際審計準則 700(ISA 700) 新式會計師查核報告之參酌，俾利落實我國審計監理及審計準則制度於國際接軌。

～～ 證券交易小提醒 ～～

投資人可至『公開資訊觀測站』查詢公司最新之財務業務情形及公布之重大訊息，以維護自身權益。（網址 http://mops.twse.com.tw/）