

行政院所屬各機關因公出國人員出國報告書

(出國類別：其他(國際會議))

出席「審計監理機關國際論壇」 (IFIAR) 2011 年第 2 次會員大會

服務機關：行政院金融監督管理委員會

姓名職稱：劉啟群委員

證券期貨局尚光琪專門委員

證券期貨局邱茗囡科員

派赴國家：泰國曼谷

出國期間：100 年 9 月 25 日至 9 月 29 日

報告日期：100 年 11 月 21 日

摘 要

審計監理機關國際論壇 (International Forum of Independent Audit Regulators, 簡稱 IFIAR) 2011 年第 2 次會員大會, 於 100 年 9 月 26 日至 28 日於泰國曼谷舉行, 主辦單位為泰國審計監理單位: 泰國證管會 (Securities and Exchange Commission)。

本屆為 IFIAR 第 10 次會員大會, 主要係對相關會務事務進行討論, 各工作小組、國際審計準則制定機構及相關國際組織報告其近期審計相關進展, 並討論其未來工作規畫。IFIAR 會員與國際六大會計師事務所之執行長等, 討論會計師之角色、會計師之溝通、審計委員會及其對主權債務之查核程序等議題, 各會員亦分享其檢查會計師事務所之相關發現。透過出席本次年會, 本會得以汲取國際最新審計準則或工作之進展、各國檢查事務所之重大發現及國際審計監理政策之方向等。本次出席會議重要成果:

- 一、國際審計準則制定機構 IAASB 及職業道德準則制定機構 IESAB 近來因應金融風暴, 研擬相關準則之制定及修訂, 經出席本次會議, 獲悉 IAASB 及 IESBA 對相關準則最新發展之動態, 並瞭解渠等國際組織未來工作規畫重點, 及其參與 IFIAR 相關工作小組相關工作成果及進展, 有助於我國掌握國際審計準則最新發展情形及追蹤前開國際動態。
- 二、歐盟執委會 (EC) 99 年 10 月發布之審計政策綠皮書, EC 於本次會議中報告該審計政策後續進展, 預計於 100 年 11 月提出具體之綠皮書後續措施, 各會員對聯合審計 (Joint-Audit) 及會計師事務所輪調等重大性影響政策, 提出相關實施可能產生之問題及宜考量之因素, 審酌歐盟執委會審計政策改革方向對會計師產業可能產生重大衝擊, 將持續密切注意其改革政策具體內容或法規草案。
- 三、透過本次會議, 得以與各國交換相關檢查會計師事務所之實務經驗, 及交流各國檢查會計師事務之運作, 並獲悉亞洲各國現行進行跨國合作檢查業務之情形, 將可作為我國未來與國外審計監督機關執行檢查會計師事務所合作時評估相關可行性、可能採行方式及應注意相關考量項目之參酌。

目 次

壹、前言	1
貳、IFIAR 簡介	3
參、會務重要決議.....	6
肆、各工作小組運作情形及重要討論事項.....	10
一、 公共政策委員會工作小組	10
二、 跨國合作檢查工作小組	11
三、 投資機構工作小組	15
四、 檢查工作小組	16
五、 準則協調工作小組	17
六、 近期審計政策發展情形	23
伍、 觀察員代表報告.....	28
陸、與他國進行意見交流.....	40
柒、綜合成果與建議.....	42
捌、結論	44
參考資料	

壹、前言

2011 年 9 月 26 至 28 日審計監理機關國際論壇(International Forum of Independent Audit Regulators，簡稱 IFIAR)假泰國曼谷，舉辦 2011 年第 2 次會員大會，本次大會係由泰國證管會 (Securities and Exchange Commission，SEC) 負責主辦。本次會員大會為第 10 屆 IFIAR 會議，包括我國在內，總計有 29 個國家之獨立審計監理機關會員派員出席；另 IFIAR 之觀察員包括巴賽爾銀行監督委員會 (Basel Committee on Banking Supervision，BCBS)、國際保險監理官協會 (International Association of Insurance Supervisors，IAIS)、國際證券管理組織機構 (The International Organization of Securities Commissions，IOSCO)、公眾利益監督委員會 (Public Interest Oversight Board，PIOB)、歐盟執委會 (European Commission，EC)、世界銀行 (World Bank)、及金融穩定委員會 (Financial Stability Board，FSB) 等，係指派代表出席或提供書面報告，以表達渠等國際組織之相關意見。

本次會議之重要議程與討論重點包括：

- 一、 討論揭露選票計數案、未來 IFIAR 會議舉行方式及相關章程修訂案、IFIAR 成為監督小組(MG)之正式成員、預算及資金來源及 2013 年春季工作計畫案等會務議題。

- 二、 全球六大會計師事務所(GPPC)之執行長，討論會計師之角色、會計師之溝通、審計委員會及其對主權債務 (Sovereign Debt) 之查核程序等議題。
- 三、 公共政策委員會工作小組(GPPC 工作小組)針對專業上應有之懷疑(Professional scepticism)、集團財務報告查核(Group Audits)、案件品質管制複核 (Engagement Quality Control Review, EQCR) 及收入認列(Revenue Recognition)等議題進行意見交流。
- 四、 各工作小組報告其工作進行情形，國際審計暨簽證準則理事會(International Auditing and Assurance Standards, IAASB)及國際會計師道德準則委員會 (International Ethics Standards Board for Accountants, IESBA) 說明其近期工作計畫。
- 五、 IFIAR 觀察員更新其最近工作進展、未來工作或活動等，包括歐盟執行委員會(European Commission)綠皮書提案之最新進度、國際證券管理機構組織、金融穩定委員會、世界銀行等說明其近期活動及發現等。

貳、IFIAR 簡介

一、組織成員

基於分享審計產業環境新知，與分享各獨立審計監理主管機關實務檢查會計師事務所經驗，IFIAR 因應而生，並於 2006 年正式成立 IFIAR，由全球各審計監理機關參與。按 2011 年 9 月統計數字，總共有 41 個國家¹成為 IFIAR 之會員，至 IFIAR 之觀察員(observers)則計有 7 大國際組織，包括金融穩定委員會(FSB)、世界銀行、巴賽爾委員會(BCBS)、國際證券管理機構組織(IOSCO)、國際保險監理官協會(IAIS)、公眾利益監督委員會(PIOB)及歐盟執委會(EC)等國際組織。

二、組織運作方式

(一) IFIAR 於成立初期，係提供一論壇(forum)機制，供全球審計監理機構進行討論及分享檢查工作之方式進行，嗣為加強 IFIAR 之運作及功能，經 2009 年 9 月 IFIAR 會員大會決議，並通過章程修正，將 IFIAR 轉型為常設機構，

¹截至 2011 年 9 月底止，IFIAR 現有會員計有 41 個國家之審計監理機關，包括：阿布達比、澳大利亞、奧地利、巴西、保加利亞、加拿大、丹麥、杜拜、埃及、芬蘭、法國、德國、希臘、匈牙利、愛爾蘭、義大利、日本、南韓、立陶宛、盧森堡、馬來西亞、馬爾他、模里西斯、荷蘭、挪威、新加坡、斯洛伐克、南非、西班牙、斯里蘭卡、瑞典、瑞士、泰國、土耳其、英國、美國、葡萄牙、阿爾巴尼亞、克羅埃西亞、波蘭及我國。

現已於瑞士設立常設機構（IFIAR Swiss Verein）。

（二）IFIAR 之組織運作，係設置主席、副主席與秘書長等職位，前開職務之選任方式，由 IFIAR 之會員推派代表後，經會員投票選出，現任主席為 2011 年 IFIAR 第 1 次會員大會(2011 年 4 月)選任之 Paul George 先生，其為英國財務報告理事會（Financial Reporting Council，FRC)董事，至副主席則為 Dan Goelzer，其為美國公開發行公司會計監督委員會 (Public Company Accounting Oversight Board，PCAOB)董事。IFIAR 另設有顧問諮詢委員會（Advisory Council），規劃七席諮詢委員（Advisory Council Member），主要功能為對主席及副主席提供 IFIAR 會議業務相關之建議及諮詢等。

（三）IFIAR 設有工作小組（Working Group，WG），以進行審計相關重要工作之推展，共計有六大工作小組，包括近期重要議題專案小組（Current Issues Task Force，CITF）、檢查工作小組(Inspection Workshop WG)、準則協調工作小組（Standard Coordination WG）、公共政策委員會工作小組（Global Public Policy Committee(GPPC，全球六大會計師事務所組成之組織) WG)、跨國合作工作小組

(International Cooperation WG) 及投資機構工作小組
(Investor WG) 等。

三、 例行會議

IFIAR 每年舉行之會議，係每年春季(4 月)與秋季(9 月)之全體會員大會 (Plenary Meeting)，以及每年一次(通常為 3 月)之跨國檢查工作小組會議 (Inspection Workshop)。IFIAR 會員大會，主要係經大會決議由會員國主辦，邀請各會員及觀察員等參與，其目的在提供各會員國與觀察員間之溝通平台，並建置供各會員進行跨國檢查會計師事務所及相關監理或檢查經驗之討論、分享及聯繫平台。至每年舉辦之檢查工作小組會議，主要係透過各會員相互討論檢查程序，分享及瞭解檢查方法等，提供各會員國具實務檢查經驗之檢查人員一起討論及溝通檢查相關資訊之平台。

參、會務重要決議

一、 揭露選票計數案

本案係會員提出是否宜揭露選票計數，以增加 IFIAR 相關選舉機制之透明度，考量 IFIAR 章程第 6.9 及 7.7 規定選舉保密規定，似不宜揭露相關選票資訊，經與會會員提議表示，宜準備詳細分析資料後再議，爰本案將於下次會議再行討論。

二、 通過申請會員案及新申請會員加入情況

自 2011 年 4 月 IFIAR 會員大會後，IFIAR 已通過阿爾巴尼亞、克羅埃西亞及波蘭之審計監理機關申請成為會員，渠等國家加入後，IFIAR 會員共有 41 個國家。按 IFIAR 秘書處於 2011 年 9 月 15 日止之統計，目前 G20 國家申請加入 IFIAR 會員者，包括中國大陸、印度及沙烏地阿拉伯等國之申請，及非 G20 國家申請案，包括比利時、香港、紐西蘭及羅馬尼亞等國。

三、 IFIAR 加入監督小組（Monitoring Group，MG）案

（一）MG 係由國際組織所組成，並致力於增進公眾利益，為達前開目的，MG 促進高品質審計準則之制定及發展、監督國際會計師聯盟（IFAC）改革計畫之執行、監督 IFAC

之運作、及監督 PIOB 之運作，其成員包括 IOSCO、EC、BCBS、IAIS、世界銀行、FSB，並有一觀察員 IFIAR。

(二) IFIAR 現為 MG 之觀察員，經本次會議決議同意，IFIAR 得加入 MG 為正式會員，至於 IFIAR 參與 MG 之內部運作方式(IFIAR'S process as MG member)，原則上係由 IFIAR 秘書處邀請 IFIAR 所有會員對 MG 議案提供意見，並取得會員同意後，始對 MG 表達 IFIAR 之意見(此模式與 IOSCO 採取程序相同)。

四、 未來 IFIAR 會議舉行方式及相關章程修訂案

按前次於德國柏林召開之會員大會，會員大致同意未來會議召開方式，即 IFIAR 會議召開方式之原則為(1)每年將只有一次全體會員會議(預計為每年 4 月)(2)年會間舉行期中會議以監督及維持 IFIAR 各項工作進度，該期中會議預計於每年 9 月底舉行，並限制 15 人與會，而參與成員宜包括 IFIAR 官員、諮詢顧問委員會(Advisory Council)委員、各工作小組成員，IFIAR 秘書處並於本次會議擬定修正之 IFIAR 組織章程，前開會議舉行方式，會員普遍支持，惟與會人士對前開期中會議限 15 人及其組成成員等，仍未達成共識，爰本次會議決定將延至下次會

員大會再行討論。

五、 預算及資金來源-降低年費案

按 2011 年底 IFIAR 有 41 國會員估算，若按現行 1 萬歐元之會員費，可使基金餘絀增加至 5.4 萬歐元，或將會員費降至 9 千歐元，仍有 1.3 萬歐元基金餘絀，爰初步通過 2012 年會員年費降至 9 千歐元。

六、 行政及組織費用之安排案

按 2009 年 9 月於新加坡大會之決議，設置事務官(officer)以提供會務之秘書資源，嗣有提議設置永久或半永久之秘書職，審酌 IFIAR 現行運作情形，會員普遍支持短期內仍維持現行作法。

七、 2013 年春季工作計畫

IFIAR 秘書處提出 2013 年工作計畫，包括主要關鍵目標 (Officers' key objectives)，如：以 GPPC WG 持續監督六大事務所改善情形、加強各會員之合作等，考量 CITF(近期重要議題專案小組)現行在 IFIAR 大會間並未進行任何活動，又 IFIAR 大會已有協調討論近期重要議題之功能，爰將暫停 CITF 工作小組；另將審計/查核報告之未來角色、審計委員會之角色、審計工作外包之增加、獨立性等為下次會員大會優先討論之重點議題，

並擬規劃增加 IFIAR 內部及對外之溝通與透明度。

九、 下次會議

IFIAR 2012 年會員大會將於 2012 年 4 月間在南韓釜山召開，至下次跨國檢查工作小組會議（Inspection Workshop）將於 2012 年 3 月在阿布達比舉行。

肆、各工作小組運作情形及重要討論事項

一、 公共政策委員會工作小組

(一) 公共政策委員會工作小組 (GPPCWG)，主要係對全球六大會計師事務所全球及其各區域聯盟網絡(networks)查核品質之相關政策及進展等進行相關瞭解及評估；GPPCWG 報告其工作進展，該工作小組於 2011 年 6 月與六大會計師事務所(BDO、Deloitte、Ernst & Young、Grant Thornton、KPMG、PWC)代表召開會議，主要瞭解事務所 EQCR、專業懷疑、集團財務報告查核、收入認列各方面所採取行動以改善其品質之進展。

(二) 品質程序方面，GPPCWG 著重討論之議題，包括事務所和跨國監理機構間交換工作底稿、新興經濟體產生之審計議題，如：複雜企業結構等，並按其未來工作計畫，將要求六大事務所就審計工作外包於海外(off-shoring)說明其流程、品質控制及未來相關計畫，事務所使用何種關鍵績效評量以衡量其查核品質，當客戶為複雜企業/經營結構時，事務所如何修正其查核方法，以及跨國監理機構與事務所之工作底稿交換情形等。

(三) 本次 IFIAR 會議，與六大事務所執行長分別就三大政策議題進行討論，包括與事務所溝通/財務報告查核報告模式、審計委員會之治理及債券危機等，六大事務所代表對前開重要議題提出其意見。

二、 跨國合作檢查工作小組：

(一) 跨國合作檢查工作小組 (International Cooperation Working Group, ICWG) 提出跨國交換檢查報告 (sharing of inspection reports)，IFIAR 會員可對此報告提供意見，並鼓勵會員提供其公告之檢查報告相關網站連結予 IFIAR 秘書處，該報告主要目的為針對下列議題，列出監理機關於決定分享檢查報告內容時應考量之項目，：

1. 提供給國外審計監理機構之檢查報告內容是否與提供給所檢查事務所之檢查報告內容一致：

(1) 贊成提供刪減版檢查報告(abbreviated report)之考量項目，包括完整檢查報告包含之細節內容可能對國外監理單位無任何幫助，且翻譯刪減版報告之成本較低，同時也減少國外監理單位篩選資訊之負荷。

(2) 至反對者，主要考量使接受報告之監理機構無法自行決定何項資訊對其為攸關，且刪減資訊亦有成本，使發布檢查報告之監理單位有刪減檢查報告及按不同雙邊協議提供不同刪減報告之負荷。

2. 提供國外審計監理機構之檢查報告是否應限制其內容為檢查事務所之特定結果應涵蓋其他資訊，如：調查或財務報告檢查等。

(1) 贊成報告非檢查資訊之考量項目，包括更能反映事務所之查核品質，若調查或其他活動排除於報告內容，其他監理單位可能無法得知相關訊息，檢查結果可能因之而受到扭曲。

(2) 至反對者，主要考量點為報導渠等資訊可能導致不一致之基礎，因為報導之監理機構為審計監理單位而非證管機構，且調查可花相當長時間，如法院訴訟過程，而報導渠等未解事項對事務所未必公平，同時其分享渠等資訊可能有相關保密限制等。

3. 由其他監理機構取得之資訊是否可提供與國內第三者或國外監理機構，無論該第三者是否為審計監理機構，如：證券監理機構等，若是，應提供多少之資訊內容。

(1) 贊成提供國內第三者或國外監理機構資訊之考量項目，包括若資訊未提供可能使對第三者所提供之事務所檢查報告有不完整或誤導之虞，第三者得以採取行動之能力將因所獲資訊而受限。

(2) 至反對者，主要考量資訊之保密限制等規定，另應提供資訊量則宜考量提供報告之監理機構得提供資訊之限制規定、刪減資訊之優點及相關翻譯成本。

4. 取得檢查報告之監理機構是否得據取得資訊進行調查或檢查行動。若是，是否應有相關限制規定。

(1) 贊成得依取得資訊採取行動之考量項目，包括未能採取行動可能使收受之監理單位無法達成其所在市場之期望及促進查核品質。

(2) 至反對者，主要考量可能有資訊保密限制，或可能造成提供及收受監理機構重覆行動情形。

(二) ICWG 開始著手進行研擬國外會計師事務所註冊及撤銷註冊(deregistration)宜考量項目之報告，將納入與實施及檢查程序對國外事務所註冊影響等議題。首先，ICWG 第一步為初步比較部分會員國之註冊程序，ICWG 於2011年初對 IFIAR 會員進行國外會計師事務所註冊及撤銷註冊之問卷調查，調查內容包括國外事務所註冊之程序及要件、撤銷國外事務所註冊之主要條件、檢查及執行權力與程序對國外事務所持續註冊之影響或可能造成對國外事務所處分。其調查結果顯示，共有 17 國，包括歐盟內之 13 國、加拿大、美國、日本及瑞士，要求國外事務所註冊或通知相關監理機構。

(三) ICWG 同時開始著手進行研擬在雙邊協議下，監理機構分享查核工作底稿宜考量項目之報告，將納入之範疇包括以下考量項目：

- 1.共同檢查時分享查核工作底稿
- 2.分享與調查相關之查核工作底稿

3.分享工作底稿之法律限制

4.保密性考量

5.法律文件

6.何者應擁有工作底稿

7.集團財務報告查核及合資會計等

(四) ICWG 提議召開國際合作之研討會，討論關於會員間之檢查合作及審計監理機構間資訊共享等議題，ICWG 提議於下次南韓釜山會員大會舉行試驗性會議 (pilot segment)。

三、 投資機構工作小組

(一) 前次於德國柏林召開之會議，投資機構工作小組 IWG(Investor WG，IWG)提出會計師查核報告改善之建議，另同意該工作小組將不會於本次會議舉行討論議案，並預計於 2012 年 4 月參與 IFIAR 會員大會進行相關議題之探討，爰本次會議由 GPPCWG 主席暫代其報告其工作進度，包括 IWG 將於 GPPCWG 研議未來共同舉行會議之可能性，IWG 近來新增巴西為其成員等。

(二) 於前次於會員大會後，IAASB 及 PCAOB 對其涉及會計師查核報告之相關準則制定提出改善或修正措施。2011 年 5 月 16 日 IAASB 發布「強化會計師查核報告價值：探究改進之各項選擇」諮詢報告(Enhancing the value of auditor reporting :exploring options for change)，至 PCAOB 則於 2011 年 6 月 21 日公布其對財務報告查核報告及相關準則可能修正之意見發布(concept release)，並預計於第 2011 年第 3 季舉行圓桌會議討論。

四、 檢查工作小組

前次於德國柏林會議，檢查工作小組(Inspection Workshop WG, IWWG)提出斯德哥爾摩、巴黎及美國華盛頓會議所蒐集與會者對該工作小組未來工作計畫之建議，下一屆檢查工作小組會議將訂於 2012 年 3 月上旬，預定由阿布達比監理機構(Abu Dhabi Accountability Authority, ADAA) 主辦，爰本次會議 IWWG 說明其訂於 2012 年 3 月 5 日至 7 日於阿布達比召開，相關會議議程等相關資將會於 2011 年 11 月提供予會員並邀請會員參加，另 IWWG 建議與其他各工作小組加強互動與交換資訊，如邀請各小組主席於 IWWG 會議進行報告或討論交流

等方式。

五、 準則協調工作小組

準則協調工作小組（Standard Coordination Working Group，SCWG）分享其與 IAASB 及 IESBA 組織間，渠等組織制定審計及會計師職業道德等準則看法及其運用經驗等之相關意見，並於本次會員大會邀請 IAASB 主席 Arnold Schilder 教授及 IESBA 主席 Ken Dakdduk，分別就 IAASB 及 IESBA 近期發展、工作計畫等情形進行報告，IFIAR 會員並按其檢查經驗或發現，與 IAASB 及 IESBA 進行意見交流及討論。

（一）IAASB 主席所簡報內容，摘要如下：

1. 全球大致支持採用國際審計準則(International Standards on Auditing，ISAs)：採用 ISAs 或承諾近期將採用 ISAs 之國家，整理如下：

(1)美洲：巴西、巴哈馬、巴貝多、加拿大、開曼群島、哥斯大黎加、蓋亞那、牙買加、墨西哥、尼加拉瓜、巴拿馬、千里達托貝哥、烏拉圭、美國(私人企業)、波多黎各等。

(2)歐洲：阿爾巴尼亞、比利時、保加利亞、克羅埃西亞、

塞普勒斯、捷克、丹麥、愛沙尼亞、芬蘭、喬治亞、希臘、匈牙利、冰島、愛爾蘭、科索沃、拉脫維亞、立陶宛、盧森堡、馬爾他、荷蘭、挪威、羅馬尼亞、塞爾維亞、斯洛伐克、瑞典、瑞士、土耳其及英國等

(3)亞洲/大西洋：澳洲、孟加拉、中國大陸、香港、印度、日本、哈薩克、馬來西亞、蒙古、尼泊爾、紐西蘭、巴基斯坦、菲律賓、新加坡、南韓、斯里蘭卡等。

(4)非洲/中東：波多黎各、肯亞、黎巴嫩、賴索托、馬拉威、模里西斯、那米比亞、獅子山、南非、史瓦濟蘭、坦尚尼亞、突尼西亞、烏干達、阿拉伯聯合大公國（阿布達比及杜拜）、尚比亞、辛巴威等。

2. 國際審計實務註釋 (International Auditing Practice Note, IAPN) 1000「查核金融工具」(auditing financial instruments)於 2011 年 9 月通過，主要為二大部分，第一部分為背景資訊，如：採用金融工具之目的及風險、控制、完整性、正確性與存在、評價、表達與揭露等，第二部分為查核考量項目，如：專業懷疑、規劃考量、評估及回應相關風險、評價（如測試模式、使用第三

方之價格來源、運用專家等)、與負責監督者及監理機構溝通等；IAASB 進一步考量加強 ISA 500「查核證據」及 ISA 540「查核會計估計，包括公允價值會計估計及相關揭露」等事項是否應有相關強制性指引。IAASB 另於 2011 年 9 月核准及釐清 IAPNs 之位階，其主要目的為提供會計師查核時之實務協助，而非強制要求，亦即 ISAs 為具強制性(authoritative)規定，IAPNs 及 IAASB 研究員報告等為不具強制定性者，並撤銷現存國際審計準則實務聲明 (International Auditing Practice Statement，IAPS)。

3.IAASB 之 2012 年至 2014 年策略及工作計畫：於 2011 年 1 月提出諮詢報告，至意見徵詢截止日 2011 年 4 月，大部分回應者支持 IAASB 繼續其於中期內注重三大議題，包括制定準則、監督及促進準則之採用、回應外界對實施準則之疑慮等，其計畫之重點，說明如下：

(1)準則制定將著重於查核品質、會計師查核報告、揭露等方面，未來可能增加之工作，包括：修正部分 ISAs，銀行查核指引等。

(2)將加強會計師認證及相關服務之角色及品質，

IAASB 於 2011 年提出國際認證準則(International Standard on Assurance Engagements ,ISAE)第 3000 號「認證而非查核或核閱歷史財務資訊之委任」(Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information)草案，並徵詢外界意見。

4. 按歐盟執委會綠皮書內容，其認可對 ISAs 準則，而主導前開綠皮書之 Michel Barnier 委員於 2011 年 6 月審計政策會議中表示，「EC 刻正研議對歐盟內各會員國介紹 ISAs，在歐盟內有一致之規定是具重要性的」，IAASB 對前開綠皮書提出回應，強調將繼續積極與各關係人交流，瞭解各界之意見及需求，且各界重視之議題，如：查核品質及會計師報告等，均已納入 IAASB 工作計畫內。

5. IAASB 於 2011 年 1 月提出討論草案(Discussion Paper)

「財務報告演進本質：揭露及其查核運用」(The Evolving Nature of Financial Reporting: Disclosure and Its Audit Implications)，主要強調近來財務報告揭露在範圍、量及複雜度之演化情形，並探討編製、查核及

使用渠等揭露資訊衍生之相關議題及實務運用之挑戰等，意見截止日為 2011 年 5 月，經 IAASB 蒐集外界意見，大部分支持 IAASB 提出之看法，部分監理機構提出現行揭露模式較過去更為複雜，包括未必能由客戶財務報表或會計記帳分錄等可取得者，如：由風險管理系統取得其揭露資訊等，會計師如何確認支持渠等揭露內容之查核證據及其可信賴度等，強烈建議 IAASB 制定揭露架構(disclosure framework)，並建議與 IASB 等會計準則制定機構密切合作，IAASB 回應表示預計於 2012 年第 1 季提出此工作計畫之提案。

6. IAASB 為制定適用國際架構下之整體查核品質準則，IAASB 正進行「查核品質：國際架構」專案（Audit Quality: An international framework Project），預定於 2012 年 4 月發布諮詢報告，IASB 表示其於 2011 年將陸續與 IOSCO、IESBA、世界銀行、學術界、事務所等進行研討會溝通此議題。

（二）IESBA 主席所簡報內容，摘要如下：

1. IESBA 於 2009 年 7 月發布「職業會計師道德守則」(The

Code of Ethics) 修正版，自 2011 年 1 月 1 日開始實施，ISEBA 並提供投影片、獨立性規定簡介、2009 年修正版 VS 2006 年版會計師道德守則比較及問答集(Q&A) 等資料，供會員順利施行及採用新修正道德守則。

2. 按 IESBA 之 2011 年至 2012 年工作計畫，其準則制定專案，包括以下 3 大項目：

(1)違反會計師職業道德守則 (violations(breaches)of the Code) 專案，其主要目的為再審酌非故意違反準則之規定(inadvertent violations)，若渠等條款仍須維持，宜考量降低可能使會計師不遵守職業會計師道德守則之風險，及提供更嚴謹之架構以促進一致之行為規範，IESBA 並暫議須建立一相關架構(framework)，應僅適用於違反獨立性部分、評估違反情形之影響，及與相關主管機關或治理階層(Those charged with governance, TCWG) 討論違反情形，並與以記錄。

(2)疑似非法行為 (suspected illegal acts) 專案，其主要目的為於有疑似非法行為出現時，應盡義務或

權利以揭露保密資訊之相關指引，並提供判斷是否有責任對相關單位揭露渠等事項，及於何種情況須揭露，IESBA 暫議(tentatively decided)會計師於進行查核業務時，若其懷疑者已獲證實，會計師應遵守相關適用之法令規定處理，否則，會計師宜先與管理階層討論，若管理階層未採取適當行為，則與治理階層(TCWG)討論，若治理階層仍未有適當行動，應決定是否辭任，且若影響公眾利益，向適當權責單位揭露。

(3)利益衝突專案，其主要目的係協助會計師辨認相關衝突，IESBA 暫議(tentatively decided)如何定義「利益衝突」，採取相關步驟以辨認利益衝突，並適當地運用補強或防禦措施。

六、 近期審計政策發展情形：

金融危機後，各界對會計師價值、角色及其攸關性進行相關討論，全球各國之監理機構已對前開議題評估相關之改革政策，以縮短會計師查核範疇與投資大眾對查核角色認知之缺口，本次 IFIAR 會議與會員針對三大焦點審計議題進行探討：

(二) 會計師查核報告之改進：財務報告之使用者，已對傳統通過或未通過(Pass-fail)之會計師查核報告，感到不滿意，其強烈不滿之浮現，主要係來自金融危機，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，此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異，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；會計師查核報告模式有以下建議模式：

1. 將會計師討論與分析內容納入會計師查核報告。(渠等分析可表示會計師對公司財務報告（如管理階層之判斷及估計、會計政策及財報相關風險）之意見)
2. 要求及擴大使用會計師查核報告之強調段。(強調段落可加強說明財務報告最重大事項及敘明渠等重大事項揭露於財務報告之處)
3. 對會計師查核報告以外之資訊提供確信(assurance)，如管理階層討論與分析或其他資訊。

4. 對會計師查核報告之意見提出其意見之理由或說明。(即法國模式，渠等討論可提供會計師對最重大會計事項、重大判斷等評估之額外揭露資訊。)
5. 要求會計師與審計委員會報告相連結
6. 釐清會計師查核報告內查核代表之意義及其相關會計師責任。

(三) 強化會計師獨立性、客觀及專業懷疑：為構成會計師基本價值及查核信賴度之要素，惟此前提已因金融危機而受到挑戰，如：審計監理機構持續發現會計師於其查核工作並未達成要求獨立性、客觀及專業懷疑之實例，基於前開考量，部分國家已實施或正考慮各項方案以加強會計師獨立性、客觀及專業懷疑，於相關討論或草案提出之相關意見，整理如下：

1. 採用升遷機制以支持使用專業懷疑。
2. 加強訓練和持續教育以發展和增強專業懷疑。
3. 由審計委員會或第三單位指派簽證會計師

4. 建立「查帳」會計師事務所(audit only firm，
即僅查核財務報告業務之會計師事務所)

5. 加強會計師事務所組織及公司治理規範。
(如：於事務所治理組織結構指派一獨立之非
執行長)

6. 強制定期對會計師聘任合約案重新招標

7. 強制會計師事務所之輪調

(四)改善審計透明度：部分外界建議採取相關措施以增進查
核相關之透明度，將有助於以縮小外界對會計師認知
之差距，加強查核過程之透明度，包括跨國查核如何
執行等，應提供投資者更有價值之資訊，並如前開討
論，部分認為會計師查核報告之改進，將有助於查核
過程之透明度，另改善查核過程之透明度之方法，亦
有以下建議：

1. 加強審計委員會於其與會計師討論之報告。

(如：財務報告關鍵項目之專業判斷及查核議
題)

2. 改善會計師、監理單位與公開發行公司間之

溝通。

3. 擴大會計師查核報告內容。

4. 應公開會計師事務所財務資訊

5. 增加揭露參與查核者之資訊，包括參與案件

負責之合夥會計師及其他查核人員。

伍、 觀察員代表報告

一、 巴賽爾委員會 (BCBS)

BCBS 報告其最近進展，該委員會對 IAASB 於 2011 年 5 月 16 日發布「強化會計師查核報告價值：探究改進之各項選擇」諮詢報告(Enhancing the value of auditor reporting :exploring options for change)提出意見，並如同德國柏林會議所報告，該委員會與 IAASB 共同提出之「銀行監管者與會計師之關係」(The relationship between banking supervisors and banks' External Auditors)又稱 IAPS 1004，將予以修正，並對外徵詢意見，IAASB 提出之策略規畫案，預定於 2012 年與 BCBS 針對前開議題，開始進行合作專案。至審計工作小組主席將持續參與 IAASB 工作小組。

二、 國際保險監管協會 (IAIS)

(一) IAIS 於前次德國柏林會議，報告其正進行專案，為修訂及重建其保險核心原則 (Insurance Core Principles) 及相關監理資料，特別是相關準則及指引，一旦完成後，保險核心原則將形成一階層，即準則會與特定保險核心原則連結，最後，指引會與準則連結。完整之保險核心原則專案於

2011 年 9 月經 IAIS 技術委員會及執行委員會同意通過，
預計於 2011 年 10 月 IAIS 年會可通過最終版本之方案。

(二) IAIS 建立國際保險集團共同監理架構 (Common Framework for the Supervision of International Active Insurance Groups(IAIG), ComFrame)，其主要目的為發展對渠等 IAIGs 進行集團監理之方法，以使集團監理更有效及反映實務經營情形，並建立完整之架構提供予監理者，且促進主管機關及監理措施與方法之全球整合，其概念報告(concept paper)於 2011 年 7 月 6 日發布，於 8 月 31 日意見徵求截止，現 IAIS 刻正評估所蒐集之意見。

(三) IAIS 持續積極參加 IAASB 之諮詢建議小組，IAIS 並對 IAASB 之諮詢報告「強化會計師查核報告價值：探究改進之各項選擇」表達相關意見，主要意見重點如下：

1. IAIS 相信與公司個體相關之資訊缺口相關議題無法由會計師解決，提供公司相關資訊予使用者之責任在公司管理階層身上，而非會計師之責任。審酌國際會計準則理事會制定財務報告揭露之準則，IAASB 制定會計師查核報告之準則，IAIS 建議兩組織宜考量共同合作以促進更佳之揭露資訊。

2. 當會計師提供其查核之額外資訊，應明確敘明其資訊之提供係為降低執行查核相關之期望及資訊缺口，以及解釋會計師如何達成其查核意見。

三、 國際證券管理機構組織(IOSCO)

- (一) IOSCO 第一常設委員會(Standing Committee No1. SC1)於跨國會計與揭露小組 (Multinational Accounting and Disclosure)持續尋求查核公開公司之會計師溝通及事務所透明度相關主題，SC1 於 2011 年 6 月舉辦兩場研討會，其主要目的係瞭解各利害關係人(Stakeholders)小組之意見，大部分回應表示，其同意各國設置會計師監督機構之優點，但發現較少使用檢查事務所結果之相關資訊，因該資訊較不可能影響會計師選任或續任決定，此外，大部分將檢查及其結果視為事務所持續改善之程序。

- (二) SC1 持續監督 IAASB 及 IESBA 之運作，參與諮詢顧問小組(CAGs)，對 IFAC 對公眾利益架構之諮詢報告提出評論，對 IAASB 提案及諮詢報告提供意見，包括 IAASB 於 2012 年至 2014 年之策略與工作計畫、核閱委任之國際準則草案、「財務報告演進本質：揭露及其查核運用」、

「認證而非查核或核閱歷史財務資訊之委任」等草案或報告。SC1 將持續追蹤 IAASB 前提出 ISA 610「採用內部稽核工作」修正案、IAPS 1000「查核複雜金融商品」後之進度，以及 IAPSs 與最近提出 IAPNs 之效力狀態。

(三) 有關 IESBA 現進行之違反獨立性要求(前稱非故意違反 (inadvertent violations))專案，SC1 仍持續高度注意其進展，IESBA 表示其進行此專案，係回應 SC1 之前對 IFAC 會計師執業道德規範守則中評論，反對非故意違反之除外規定，該專案預計於 2011 年 10 月發布草案，並預期於 2012 年 6 月通過完成準則。SC1 下之審計小組亦審酌 IESBA CAG 於 2011 年 9 月召開會議所討論相關問題及議題，並考量 IESBA 董事會提出與「違反獨立性及其他會計師執業道德規範守則規定」相關之報告，可能衍生之議題，如：若無非故意違反之特例規定，閱讀會計師執業道德規範守則者是否認定對輕微違反獨立性且可被改正者，會計師可能必須終止委任案件？及在何種獨立性違反程度下，會計師應通知審計委員會？是否向審計委員會報告足以解決其違反情形或事務所應向主管機關報告其違反情形？何時應向審計委員會及主管機關報

告？事務所必須通知審計委員會及主管機關所有違反情事或僅違反某一門檻之情事？事務所必須向公眾報告此違反情事(如：於會計師查核報告中敘明？)

(四) SC1 主席及其委員為監督小組(Monitoring Group)成員，並於 2010 年審核 IFAC 之 2003 年改革案，監督小組、IFAC 及 PIOB 間續後已開始討論相互間提出之建議，另 IOSCO 亦為 FSB 成員之一，對 FSB 所詢會計師相關議題提供相關意見。

(五) SC1 持續積極提供國際會計準則基金會(IFRS Foundation)相關意見，特別是對 IASB 提供制定及改善國際會計準則(IFRSs)建議，SC 1 並參與 IASB 諮詢委員會、XBRL 諮詢委員會、IASB 工作小組與國際財務報告準則翻譯委員會等，IOSCO 同時參與 IFRS 監督委員會(Monitoring Board)以監督 IFRSs 準則制定，SC1 並努力促進各會員分享 IFRSs 實施經驗，其刻正促進在過去五年已適用 IFRSs 會員國間之交流。

(六) 2010 年 4 月 8 日 IOSCO 技術委員會 (TC) 公布 IOSCO 之「公開發行股票及資產證券化商品之揭露原則」(Disclosure Principles for Public Offerings and Listings of

Asset-Backed Securities)，SC1 刻正研議相關之資產證券化商品發行人持續對資本市場報告之揭露原則，並預計 IOSCO 可於 2012 年初對外徵詢其草案意見。

(七) IOSCO 持續投入努力以重新思索其未來 5 年其委員會組織之任務及目標，預期於 2012 年 5 月年會相關建議得以實施，另 IOSCO 即將完成更新其評估 IOSCO 原則執行之方法(Methodology for Assessing Implementation of the IOSCO Principles)。

四、 公眾利益監督委員會(PIOB)

(一) 於 2011 年 6 月 27 至 28 日之 PIOB 董事會，其自 IESBA 取得其 2011 年至 2012 年策略及工作計畫，討論完成渠等計畫之文件及流程，PIOB 同時核准 IESBA CAG 新主席之指派，其任期自 2012 年 1 月 31 日起三年期間，且 PIOB 再確認 CAG 會員輪調為最佳範例，最後，PIOB 同意 CAP 改變程序以修訂其會員義務聲明(Statements of Membership Obligation)，以及同意 IESBA 將其現行策略及工作計畫延長一年。

(二) 於 2011 年 5 月 PIOB 發布其第六次公開報告(Sixth Public Report)，內容詳見 www.ipiob.org/public-reports。該報告內容涵蓋 PIOB 對公眾利益與會計專業間關係之相關意見及討論，PIOB 如何監督及其外部活動，以及 PIOB 對 PIOB 及其監督之機構等未來發展之詳細意見。

(三) PIOB 近期之監督及其外部活動，包括 PIOB 參與 2011 年 6 月 29 日至 7 月 6 日的區域經濟之會計及審計會議 (Contabilidad y Responsabilidad para el Crecimiento Económico Regional，CReCER))，會集 800 名全球專業會計師討論「財務資訊對良好經濟發展之重要性」，另 PIOB 參與監督小組(Monitoring Group)相關會議。

五、 歐盟執行委員會

審計政策綠皮書之後續發展情況：

(一) 於 2011 年 6 月 30 日會議，歐洲執委會 (EC) Barnier 委員 (提出審計政策綠皮書之主導委員) 重申其於 2011 年 2 月 10 日審計會議所傳達之訊息，即「現狀已不再是一種選擇」，並開始對歐洲執委會 (EC) 現行工作開始提出相關建議，Barnier 委員最主要之三大訴求為：

1. 獨立性必須係為專業之口號：獨立性係會計師查核

被完全信賴之必要性條件，然而，會計師有時候與其查核客戶過於親近，尤其是當客戶委任該會計師超過十年，或會計師未經由正常及透明委任流程(tender process)。

2. 審計市場應更具開放性：會計師事務所係非常集

中之市場，尤其是當被查核公司愈大時，此情形更為明顯，四大會計師事務所控制歐洲約 80%以上上市公司查核財務報告之市場，而更集中情形現在已發生，如：在歐洲部分，KPMG 丹麥合併 Grant Thornton 業務，在全球部分，則可見 KPMG 巴西合併 BDO。於審計市場必須增加更多事務所，為達此目標，如何使審計市場更為開放之方法已漸被提出考量，如：聯合審計(joint audit)、透明度及公允強制性之委任程序(tendering procedures)，並禁止獨厚四大會計師之限制契約條款。

3. 建立更整合的歐洲市場及加強監督：在歐洲審計

市場過於集中之情形下，卻維持分散的國家形態，歐洲執委會欲促進專家之自由移動，而為達此目

的，歐洲執委會分析各種方法，以使審計市場更歐洲化，如：歐洲會計師護照，及促進專家自由流通，如：自動承認已於其他會員國註冊之會計師事務所或顯示持有者有能力查核大型公司之歐洲品質獎項等；另審酌相關監理機制，各歐洲監理機構間更緊密之合作及資訊分享係歐洲市場運作之重要要素，此外，監理機構於國家層級之獨立性應予加強。

4. 歐洲執委會 Barnier 委員表示，綠皮書續後之提案預計於 2011 年 11 月發布，請詳見 Barnier 委員於 2011 年 6 月 30 日之演講內容：
http://ec.europa.eu/commission_2010-2014/barnier/docs/speeches/20110630_fee_en.pdf。

（二）另值得一提者為歐洲議會(European Parliament)於 2011 年 9 月 13 日表示，其以顯著多數通過其審計政策綠皮書之初步報告。於 EP 報告中，EP 呼籲歐洲執委會（EC）採取措施以加強歐盟執行查核財務報告之品質，而在報告歐洲議會全員大會發表此報告時，Masip Hidalgo 先生提到審計市場集中化之負面效果，他同時發表其報告內容及提出其對 EC 審計政策之支持。然而，歐洲議會

(European Parliament)對會計師事務所輪調看法，與 EC 看法不完全相同，EP 意見詳見 www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?type=REPORT&reference=A7-2011-0200&language=EN。

六、 金融穩定委員會 (FSB)

(一) 國際金融穩定相關措施之最新進展情形：

1. 更健全之金融系統:包括 Basel III 之實施、發展及加強總體審慎政策(Macroprudential)之工具及架構
2. 處理系統性重要金融機構 (systemically important financial institutions, SIFIs)
3. 建立有效之解決體制
4. 遏制由影子銀行而來之監管套利及風險
5. 改善激勵制度及市場運作機制，並涵蓋透明度之改善
6. 其他 FSB 所採取重要措施。

(二) 有關於激勵制度及市場運作機制，與 FSB 採取其他措施包括：

1. 薪酬

2. 強化市場基礎設施，包括店頭衍生性商品(OTC derivatives)，如：現貨商品之衍生性金融商品、集中交易對手(central counterparty)、信用評等機構等。
3. FSB 準則實施之努力。
4. FSB 在新興經濟體擴大相關研討會，包括區域會議等。
5. 改善市場紀律：透過加強透明度之方式，包括強化風險揭露、會計準則之趨同及改善。
6. 另對 IASB-FASB Convergence (國際會計準則理事會與美國財務會計準則理事會之接軌)努力乙節，FSB 向 G20 報告前開兩理事會努力之成果，截至目前已完成顯著之進展，包括：避免對貸款以公允價值衡量、雙方理事會均努力尋求更佳之「預期減損模式」、改善特殊目的個體(SPE)之合併報表準則及其揭露、公允價值準則之趨同，包括評價調整以避免非流動金融商品利得之高估、避免對附買(賣)回交易(repos)資產負債表外會計處理(由 IASB 提出)、改進風險揭露等。惟仍有部分準則之整合仍具挑戰性，如：金融商品之分類及評價、互抵、避險會計等

7. 以健全風險揭露機制加強透明度及市場紀律乙節，FSB 於 2011 年 3 月報告其於風險揭露之實務運作情形，主要著重於 2008 年建議採用之結構性信用揭露之實施情形，FSB 評估金融系統風險和漏洞之工作將持續進行，並當特定新風險出現時，考量是否加強揭露作業。
8. 至外部會計師查核方面，FSB 認為會計師查核角色具重要性，而如何由金融危機之教訓以改善會計師查核對健全市場及金融穩定之貢獻，及鼓勵重要相關組織之努力及避免重複作業，仍宜進一步思索。

陸、與他國進行意見交流

一、 本次會議經 IFIAR 會員分享其近來相關審計監理方面之進展情形，提供其非機密之檢查會計師事務所結果，主要包括採用專家報告、將部分查核功能或作業外包於海外地區、查核品質等相關檢查事務所經驗。

二、 另與亞洲各國分享執行會計師及與美方合作檢查情形，說明如下：

（一） 經洽馬來西亞表示，該國係於證管會下設置審計監督理事會(Audit Oversight Board)負責會計師之監理，該國自 2010 年開始進其會計師事務所進行檢查，截至 2010 年，馬來西亞已完成 6 家事務所檢查，包括 4 大會計師事務所及 2 家超過 10 位合夥人以上之中型事務所，並抽核 22 個審計案件，並於 2010 年以觀察者身分參與 PCAOB 對該國事務所檢查過程。

（二） 經洽本次會議主辦單位泰國表示，泰國負責會計師監理之主管機關為泰國證管會，該國於今年開始進行會計師事務所檢查業務，其透過參與 PCAOB 舉辦之會議、IFIAR 及與鄰近各國檢查情形(如新加坡、馬來西亞等

國)等相關會議，獲取各國檢查之經驗。

(三) 經洽南韓表示，該國檢查會計師事務所之監理機關為金融監理局 (Financial Services Supervision, FSS)，該國於 2007 年與美國 PCAOB 簽有合作協議，自 2007 年起已與 PCAOB 合作檢查會計師事務所，並分享其合作檢查之經驗。

(四) 至新加坡則由新加坡會計及公司監理局 (Accounting and Corporate Regulatory Authority, ACRA) 負責會計師監理業務，該國表示自 2008 年與美方 PCAOB 簽訂合作協議，已自 2008 年開始於 PCAOB 合作檢查，並表示該局進行事務所檢查之期間，通常約 6 至 8 週(主要係其抽核案件約 10 件左右)，並分享其於 2011 年發布之檢查報告，另與本會代表討論其檢查發現，表示財務報告上簽字之會計師(即案件會計師)原則上不宜為案件品質控制複核(EQCR)會計師，ACRA 並認為事務所應將 EQCR 責任與會計師獎酬連結，以促進查核品質之提昇。

柒、綜合成果與建議

一、 獲悉國際審計及職業道德準則近期制定草案或準則之進度

國際審計準則制定機構 IAASB 及職業道德準則制定機構 IESBA 近來因應金融風暴，研擬相關準則之制定及修訂，經本次會議機會，藉以獲悉 IAASB 及 IESBA 對相關準則最新發展之動態，並瞭解渠等國際組織未來工作規畫重點，及其參與 IFIAR 相關工作小組相關工作成果及進展。本次會議主要掌握渠等組織近期準則進度，包括：全球採用 ISAs 情形、IAPN 1000I、ISAE 3000、考量加強 ISA 500「查核證據」及 ISA 540「查核會計估計，包括公允價值會計估計及相關揭露」等制定指引、Discussion Paper)「財務報告演進本質：揭露及其查核運用」(The Evolving Nature of Financial Reporting: Disclosure and Its Audit Implications)、「查核品質：國際架構」專案 (Audit Quality: An international framework Project)、IAASB 之 2012 年至 2014 年策略及 IESBA 之 2011 年至 2012 年工作計畫等，獲悉及追蹤前開國際動態。

二、 瞭解國際審計監理相關政策之方向

歐盟執委會 (EC) 99 年 10 月發布之審計政策綠皮書，本次會議中，EC 報告該審計政策後續進展，預計於 100 年 11 月提出

具體之綠皮書後續措施，各會員對聯合審計(Joint-Audit)及會計師事務所輪調等重大性影響政策，提出相關實施可能產生之問題及宜考量之因素，審酌歐盟執委會審計政策改革方向對會計師產業可能產生重大衝擊，將持續密切注意其改革政策具體內容或法規草案。

三、 增加會計師事務所檢查業務經驗之分享及對亞洲各國執行跨國審計監理之瞭解

透過本次會議，得以與各國交換相關檢查會計師事務所之實務經驗，及交流各國檢查會計師事務之運作，並獲悉亞洲各國現行進行跨國合作檢查業務之情形，將可作為我國未來與國外審計監督機關執行國際檢查會計師事務所合作時評估相關可行性、可能採行方式及應注意相關考量項目之參酌。

捌、結論

本次出席 IFIAR 2011 年第 2 次會議，參與 IFIAR 會務議案討論，獲悉相關會務(如：財務、組織運作、未來積極加入 MG 會員等) 及未來發展情形，瞭解 IFIAR 各工作小組近期工作成果及未來工作重點，能及時掌握國際審計監理之重要議題及其發展動態。另審酌歐洲執委員(EC)提出之審計政策，對會計師監理機制有重大影響，將密切追蹤其後續進展，俾利我國得以適時進行相關研議及評估調整我國監理制度。