

金融監督管理委員會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)2017 年會員大會及 第 3 屆執法研討會

IFIAR 2017 Plenary Meeting and
the 3rd Enforcement Workshop

–Tokyo, Japan

服務機關：金融監督管理委員會證券期貨局

姓名職稱：黃副主委天牧

黃科長仲豪

鄭科員暄蓉

派赴國家：日本東京

出國期間：106 年 4 月 2 日至 4 月 8 日

報告日期：106 年 5 月 26 日

目 次

壹、前言	1
貳、IFIAR 簡介	4
參、會務重要決議	10
肆、各工作小組運作情形.....	23
一、 全球審計品質工作小組 (GAQWG)	23
二、 跨國合作工作小組 (ICWG)	23
三、 投資者及相關利害關係人工作小組 (IOSWG)	24
四、 檢查工作小組 (IWWG).....	28
五、 準則協調工作小組 (SCWG).....	28
六、 執法工作小組 (EWG)	29
伍、 重要審計議題及交流情形.....	30
陸、 第三屆執法研討會	36
柒、 結論與建議	55
參考資料	

壹、前言

2017 年審計監理機關國際論壇(International Forum of Independent Audit Regulators, 簡稱 IFIAR)會員大會, 於 106 年 4 月 4 至 6 日於日本東京舉行, 主辦單位為日本金融廳(Japan Financial Services Agency, JFSA)及日本公認會計師和審計監督委員會(Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board, CPAAOB)。本次為 IFIAR 第 17 屆會員大會, 與會之獨立審計監理機關共計 47 國出席(包含我國), 另 IFIAR 觀察員(observers)除國際證券管理組織(The International Organization of Securities Commissions, IOSCO)未派員參加本次會議外, 餘 6 大國際組織包括巴賽爾銀行監督委員會(Basel Committee on Banking Supervision, BCBS)、公眾利益監督委員會(Public Interest Oversight Board, PIOB)、歐盟執行委員會(European Commission, EC)、世界銀行(World Bank)及國際保險監理官協會(International Association of Insurance Supervisors, IAIS)及金融穩定委員會(Financial Stability Board, FSB)皆派代表出席。本次援例於年會後(106 年 4 月 7 日)接續召開第 3 屆執法研討會(Enforcement Workshop)。

本屆 IFIAR 會員大會由金融監督管理委員會黃副主任委員天牧、證券期貨局黃科長仲豪及鄭科員暄蓉代表出席會員大會, 黃科長仲豪並於執法研討會擔任與談人, 簡報主題為「不同之會計師懲戒結果公布政策以及相關影響」。本屆年會及執法研討會我國參與情況、會議重要決議與討論項目列示如下:

- 一、本會黃副主委代表我國簽署審計監理資訊交換合作多邊瞭解備忘錄(IFIAR MMoU), 我國成為 52 個會員國中首批加入 MMoU 22 個會員國之一, 透過簽訂本 MMoU, 可增進本會與國外審計監理機關之國際合作及適時資訊交換, 有效提昇各國主管機關監理效率, 進而提昇財務報告品質。

- 二、 通過本次年會會議議程及前次(2016年)年會會議紀錄、承認 2016 年年報、2017 年至 2018 年工作計畫、2018 年會費架構及預算等、選任 IFIAR 官員(包括主席、副主席、秘書處執行董事及日本社團法人代理主管)及理事會成員、決議解散現行 IFIAR Verein (瑞士社團法人)、報告六大工作小組(Working Group, WG)及推廣小組 (Outreach Team)重要工作進度。
- 三、 邀請全球六大會計師事務所 (Global Public Policy Committee, GPPC)、準則制定者(包括國際審計準則制定機構【International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB】、職業道德準則制定機構【International Ethics Standards Board for Accountants, IESBA】及公眾利益監督委員會【Public Interest Oversight Board, PIOB】)代表參與與談，針對 IFIAR 2016 年全球六大事務所檢查報告、審計品質之提升、文化差異對於不同國家審計工作之影響 (culture impacts on the audit)、資訊科技(例如區塊鏈、大數據等)於未來審計工作之運用，及國際審計準則與職業道德規範未來之制定方向等議題，與 IFIAR 會員進行交流並開放提問。
- 四、 本屆年會延續 2016 年倫敦年會模式，於會議第二日採分組會議方式(Breakout sessions)討論三項主題(分成上、下午兩個場次)，內容包括①審計專案管理及查核品質指標、②投資人與利害關係人工作小組之諮詢小組建議議題，及③準則制訂改革計畫，由會員就有興趣之議題排列優先順序進行登記後，再由大會進行分配，藉由小組討論方式，增加會員間討論機會，並提昇 IFIAR 就審計各重要議題研商交換意見之效率。
- 五、 本屆執法研討會焦點著重於不同國家主管機關對於會計師違規案件之處分(regulatory reactions to breaches)、會計師訴訟與和解

實務分享(litigation and settlement practices)、會計師懲戒資訊之公布(publication of outcomes)，以及執法之新興風險、趨勢及挑戰(emerging risks, trends and other challenges)等四大議題；本會代表擔任主題「會計師懲戒資訊之公布」子題『不同之會計師懲戒結果公布政策以及相關影響』主講者，簡報我國主管機關對於會計師懲戒結果之公布經驗(常造成主管機關與會計師事務所間之緊張關係)。我國並於執法研討會與 IFIAR 會員互動，分享我國接軌國際審計準則公報實施新式會計師查核報告概況。

貳、IFIAR 簡介

一、組織成員

IFIAR 組織係於 2006 年 9 月 15 日由 18 國獨立審計監理主管機關正式發起設立，提供各國審計監理機構分享審計監理制度、審計發展及審計專業知識，並對檢查會計師事務所之實務經驗進行交流，以促進各審計監理單位間之合作。依據本屆 2017 年 4 月年會最新統計，共有 52 個國家¹成為 IFIAR 之會員，包括 15 國為 G20 國家(目前 G20 中僅大陸、印度、阿根廷、墨西哥、沙烏地阿拉伯等五國尚未加入 IFIAR 成為會員)。另 IFIAR 觀察員(observers)包括金融穩定委員會(FSB)、世界銀行(World Bank)、巴賽爾銀行監督委員會(BCBS)、國際證券管理組織(IOSCO)、國際保險監理官協會(IAIS)、公眾利益監督委員會(PIOB)及歐盟執行委員會(EC)等七大國際組織。為推廣其他國家之審計監理機關加入 IFIAR，今年 2017 年會另邀請喬治亞會計審計監理機關(Service for Accounting, Reporting and Auditing Supervision, SARAS)及沙烏地阿拉伯資本市場管理局(Capital Market Authority, CMA)以觀察員身分出席，促進潛在會員對 IFIAR 之瞭解及認識，其中喬治亞已於本次年會通過成為 IFIAR 附屬會員(Associate member)。

¹截至 2017 年 4 月止，IFIAR 現有會員計有 52 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、列支敦斯登、盧森堡、馬來西亞、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、比利時、直布羅陀、斯洛維尼亞、印尼、開曼群島、波札那、捷克、澤西島、紐西蘭、俄羅斯、賽普勒斯及我國。

二、 組織運作方式

- (一) IFIAR 成立初期為一論壇(forum)機制，主要供各國審計監理機構分享審計監理制度、審計發展及審計專業知識，並對檢查會計師事務所之實務經驗進行交流，以促進各審計監理單位間之合作。2009 年 9 月 IFIAR 轉型為常設機構，2016 年倫敦年會決議於日本東京設立常設秘書處 (Permanent Secretariat)，並於本次年會決議解散前於瑞士設立之常設機構 (IFIAR Swiss Verein)。
- (二) 按 IFIAR 最新之組織章程(Charter)規範(2017 年 4 月 6 日生效)，IFIAR 應有 2 位對外代表官員(Officers)，包括主席 (chairperson)及副主席(vice-chairperson)，任期皆為 2 年，現任主席 Janine van Diggelen 現職為荷蘭金融市場管理局 (Authority for the Financial Markets, AFM)審計監理部門主管，係於 2015 年 IFIAR 臺北會員大會由會員投票選出；副主席 Brian Hunt 則為加拿大公共責任委員會(Canadian Public Accountability Board, CPAB)之執行長，兩位任期皆於 2017 年 4 月屆滿；另關於最新章程變更 IFIAR 之治理架構部分，係解散前設置之顧問諮詢委員會 (Advisory Council)，並成立 IFIAR 理事會，負責掌理常設秘書處之人事行政事宜、監督各工作小組之運作等，理事會由 8 名當然理事(Nominated Board Members)及 8 名選任理事 (Elected Board Members)組成，任期分別為 4 年及 2 年。本次主席、副主席及理事選任情形請詳第參章、會務重要決議。

(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, 目前共有六大工作小組, 包括全球審計品質工作小組(Global Audit Quality WG)、檢查工作小組(Inspection Workshop WG)、跨國合作工作小組(International Cooperation WG)、投資者及相關利害關係人工作小組(Investor and Other Stakeholders WG)、準則協調工作小組(Standard Coordination WG)及執法工作小組(Enforcement WG)。簡述六大工作小組成員組成如下:

1. 全球審計品質工作小組(Global Audit Quality WG, GAQWG): 負責對全球六大會計師事務所(包括勤業眾信、安侯建業、資誠、安永、立本及正大)及其各區域聯盟網絡(networks)查核品質相關政策及進展等進行瞭解及評估。主席為 Lewis Ferguson (美國), 副主席為 Paul George(英國), 成員包括澳洲、加拿大、法國、德國、日本、荷蘭及新加坡。
2. 檢查工作小組(Inspection Workshop WG, IWWG) : 負責辦理年度檢查研討會。主席為 Chris Hibbert (英國), 成員包括阿布達比、法國、德國、日本、盧森堡、南非、瑞士、及美國。
3. 跨國合作工作小組(International Cooperation WG, ICWG): 各會員可合作或交換對會計師事務所檢查及監理之相關資訊。主席為 Doug Niven (澳洲), 成員包括加拿大、法國、義大利、日本、南韓、瑞士、英國及美國, 觀察員為歐盟執行委員會。
4. 投資者及相關利害關係人工作小組(Investor and Other Stakeholders WG, IOSWG): 藉由採納投資人及

其他利害關係人對於審計議題之建議，達到保護投資人及提升審計品質之目標。主席為 Gerben Everts (荷蘭)，成員包括加拿大、法國、日本、南韓、新加坡、南非、英國及美國。另 2016 年倫敦年會正式通過於 IOSWG 下設立諮詢小組(Advisory Group)，以增進與投資人、審計委員會(audit committee)及其他利害關係人之溝通，並保護其權益。

5. 準則協調工作小組(Standard Coordination WG，SCWG)：透過此工作小組為平台，俾 IFIAR 會員對國際審計準則制定機構 (IAASB)及職業道德準則制定機構 (IESBA)所制定之準則表達意見。主席為 Marjolein Doblado (法國)，成員為澳洲、加拿大、德國、義大利、日本、荷蘭、南非、西班牙、瑞士、英國及美國。

6. 執法工作小組(Enforcement WG，EWG)：於 2013 年 4 月荷蘭年會決議成立，供 IFIAR 會員對會計師執行處分情形進行資訊交換，以增進會計師專業發展。主席為日本代表 Takashi Nagaoka(長岡隆)，副主席為美國代表 Claudius Modesti。(按：2017 年東京年會後，美國代表 Claudius Modesti 接任為下屆 EWG 主席，英國代表 Gareth Rees 將接任為下屆副主席)，成員為澳洲、芬蘭、德國、荷蘭、葡萄牙、瑞士、英國及我國。

(四) IFIAR 設有專案小組(Task Force/Team)，主要係針對階段性工作或特殊工作規劃等需求而設置，簡述目前 3 個專案小組之工作進度及未來計畫如下：

1. 推廣小組(Outreach Team)：為鼓勵非會員(即潛在會員，potential members)加入 IFIAR(特別是新興國家及 G20 國家)，IFIAR 於 2013 年荷蘭年會決議組成推廣小組(Outreach Team)，主席為 Mélissa Andrade Gomes(法國)，成員包括德國及英國，該小組於 2016 年代表 IFIAR 參加 IOSCO 於祕魯首都利馬舉行會議，討論強化拉丁美洲地區審計監督可能性，亦至美國華府與潛在會員展開非正式會談，了解其獨立審計監管機構之發展，未來推廣小組將持續與其他國際組織(例如 World Bank 及 IOSCO)維持良好合作關係，達成國際審計最佳實務目標(international best practices)。
2. 檢查發現問卷專案小組(Inspection Findings Survey Task Force)：IFIAR 於 2012 年 7 月首次對會員檢查會計師事務所情形進行調查，獲得外界肯定及回響，嗣 2012 年 10 月倫敦年會決議成立專案小組，由加拿大、法國、德國、日本、英國及美國會員組成，並於 2014 年美國華府年會決議，未來維持每年進行一次問卷調查，並於隔年 3 月公布「會計師事務所檢查結果報告(Report on Survey of Inspection Findings)」。
3. 小型審計監理官專案小組(Smaller Regulators Task Force，SRTF)：SRTF 係於 2015 年成立，由杜拜國際金融中心(Dubai International Financial Centre，DIFC)擔任代表，藉由定期舉辦電話會議及面對面會談方式，瞭解小型審計監理官所面臨之審計議題及挑

戰，並給予必要之協助。該小組主要工作項目 (workstreams) 包括 ① 建立技術人員資料庫 (Development of a Skilled Person database)、②人員借調(Secondments Register)，主係借調具經驗之 IFIAR 會員國同仁至小型會員國傳授專業，或借調小型會員國同仁至有經驗之 IFIAR 會員國學習專業，及③替代訓練機會(alternative training opportunities)，例如舉辦網路研討會(webinars)。其中前兩項工作已於 2016 年已完成，將於今(2017)年對會員進行推廣(roll out)，另 SRTF 亦將於今年檢查工作小組會議與小型監理官進行分組討論。

三、 例行會議

- (一) 年會(全體會員大會)：自 2006 年至前次 2012 年 10 月，IFIAR 每年例行召開二次全體會員大會 (Plenary Meeting)，歷次年會通常於每年春季(3 月或 4 月)與秋季(9 月或 10 月)舉行，惟 2011 年 9 月曼谷年會決議，自 2013 年起每年僅舉辦「一次」全體會員大會並預計為每年 4 月)，並於每年 9 月召開「期中會議」(interim meeting)，限制由 15 名會員參與(以各工作小組成員為主)。IFIAR 依慣例於每次會員大會決議下次年會之主辦會員國，並由主辦會員國邀請全體會員及觀察員等與會，以加強各會員、觀察員、全球六大會計師事務所(GPPC)或其他與會單位等交流近期審計市場重大政策，提供各會員檢查會計師事務所結果、近期重要審計政策或監理改革之經驗。

(二) 檢查工作小組會議(Inspection Workshop)：每年度舉行一次檢查工作小組會議(通常為 2 月或 3 月)，主要著重實務檢查新知及查核技術之分享，通常邀請會員指派具備實地檢查會計師事務所經驗之代表與會，以加強各會員檢查人員之專業查核技術。

(三) 執法研討會(Enforcement Workshop):第一屆及第二屆執法研討會分別於 2015 年台北年會及 2016 年倫敦年會後舉辦，本年度將於年會後接續舉辦第三屆執法研討會。

參、會務重要決議

一、 IFIAR 2016 年報(IFIAR 2016 Annual Report)

本次 IFIAR 2016 年報內容原則上與 2015 年報相同，主要涵蓋主席報告(Chair's Message)、2015 年會計師事務所檢查結果(Inspection Findings Survey Results)、工作小組、推廣小組及專案小組近期亮點措施(Working Group, Outreach Team, Task Force Highlights)、財務報告及附件等(包括慶祝 IFIAR 十周年里程碑及會員重要資訊)項目編製。謹摘要 IFIAR 會員 2016 年重要審計監理發展如下：

(一) 阿 布 達 比：阿 布 達 比 審 計 監 理 局 (Abu Dhabi Accountability Authority, ADAA)於 2016 年主辦第十屆檢查工作小組會議，除介紹學術界有關審計監理之實證研究發現及檢查監理趨勢等重要議題外，各會員國亦針對本次會議設定之檢查議題進行分組討論，包括檢查制度與技術、近期檢查重點方向及如何提升審計品質等重要監理議題，俾與會者對各會員國之監理法規、檢查

工作規劃、檢查模式及程序、近期檢查發現之重要缺失有進一步了解。

- (二) **加拿大**：2016 年加拿大公共責任委員會(CPAB)對於會計師事務所之檢查結果整體有提升，惟如何維持查核人員執行查核工作之一致性仍是一項挑戰。為提升審計品質，CPAB 擬於未來兩年內從四大會計師事務所開始，將檢查重點轉移至事務所之營運概況(operational reviews of firm structure)、責任(accountabilities)、品質流程(quality processes)及文化(culture)，並持續執行檔案之檢查以驗證系統檢查結果。CPAB 另於 2016 年與中端市場(mid-market)企業(資本額介於 1,000 萬至 5,000 萬美元，以石油、天然氣及礦業為主)之審計委員會進行兩場座談，提供適當管道供審計委員會成員分享產業特殊(industry-specific)議題及想法，並與加拿大六大公開發行公司之審計委員會進行溝通，了解公司管理階層、治理單位及會計師對於查核品質指標(Audit Quality Indicators, AQIs)之想法，2017 年 CPAB 將開放更多企業審計委員會共同參與。
- (三) **丹麥**：丹麥商業局(Danish Business Authority, ERT)2017 年至 2019 年之工作計畫包括建立一以價值為導向之監理機關(value-based oversight authority)，主要目的係確保會計師事務所能以「大眾利益看門人」之身份，確保企業財務資訊之透明度，以保障投資人權益，審計監理機關將更著重於公眾利益企業(Public Interest Entities, PIEs)之查核案件，且會聚焦於查核缺失可能導致之潛在後果(potential consequences of mistakes)。

- (四) **埃及**：2014 年新增法律規定，針對提供小額信貸之行業 (microfinance activities)，由埃及金融監督局 (Egyptian Financial Supervisory Authority, EFSA) 負起監管權責，爰審計監理單位 (Auditors Oversight Unit, AOU) 於 2016 年除配合參與埃及新會計準則之修訂外，另特別提供辦理小額信貸行業查核之會計師相關訓練課程，以確保其符合 AOU 規定之資格要求。
- (五) **法國**：法國審計監理機關 (Haut Conseil du Commissariat aux Comptes, H3C) 2016 年主要活動包括實際執行歐盟之審計改革方案 (EU Audit Reforms)，該法規已轉換為法國商業指令 (French Commercial Code)。目前 H3C 之權責已擴大至會計師事務所之登記/註冊 (registration)、審計準則 (standards)、教育訓練 (education)、市場監理及執法權力 (market monitoring and enforcement)。除更新與美國公開發行公司監督委員會 (Public Company Accounting Oversight Board, PCAOB) 之合作檢查議定書 (Statement of Protocol, SOP) 外，H3C 亦將持續與日本金融廳 (JFSA) 及日本公認會計師和審計監督委員會 (CPA AOB) 維持合作關係，定期交換彼此之法定審計資訊 (Statutory Audit)。2017 年 H3C 預計更新發布執行法定審計之會計師及會計師事務所須適用之職業道德準則 (Professional Code of Ethics)。
- (六) **德國**：2016 年依據歐盟之審計改革方案新成立審計監督機構 (Auditor Oversight Body AOB)，其中 AOB 之執行董事 Ralf Bose 另獲選為歐洲審計監督機構委員會 (Committee of European Auditing Oversight Bodies, CEA OB) 主席，任期為四年。AOB 未來將持續與 IFIAR 維持良好交流，並致

力拓展國際合作關係。

- (七) **日本**：目前會計師事務所治理守則(Audit Firm Governance Code)係處於發展階段，日本金融廳(JFSA)已完成草案並對外徵求意見，該守則主係規範大型會計師事務所及查核大型上市公司之會計師，並強調獨立第三方(independent third persons)有效運用審計知識及經驗之重要性。
- (八) **馬來西亞**：審計監督機構(Audit Oversight Board, AOB)於2016年邀請英國財務報告理事會(Financial Reporting Council, FRC)公司治理及報導部門(Corporate Governance & Reporting)執行理事 Paul George 與當地公開發行公司之董事、審計委員會及會計師分享新式查核報告之實施經驗、後續可能造成之影響及該變革如何達到利害關係人之期望。AOB 亦於當年 9 月與會計師公會(Institute of Accountants, MIA)共同舉辦為期兩天之論壇，邀請 IAASB 查核報告執行專案小組(Auditor Reporting Implementation Working Group)主席 Dan Montgomery 分享如何辨認關鍵查核事項(KAM)，藉由個案討論方式，與會者更加瞭解如何敘述 KAM。為提升會計師專業，AOB 另於 2016 年向當地財政部 (Minister of Finance) 提出多項建議 (recommendations)，希望現行之會計教育訓練課程應與時俱進，以確保會計師專業能力得以順應市場趨勢。另歐盟執行委員會業於 2016 年同意 AOB 未來得與各歐盟會員國(EU member states)進行資訊交換，包括工作底稿及其他檢查或調查之必要文件。AOB 仍持續積極參與東協審計監理官小組(ASEAN Audit Regulators Group, AARG)會議及檢查工作小組會議，致力提高該區域之審計品質。

(九) **荷蘭**：荷蘭金融市場管理局(AFM)仍持續關注會計師事務所是否充分因應內部文化、組織結構及程序之改變，以確保其查核品質，預計於 2017 年第 2 季對外公布檢查結果。2016 年 AFM 對四大會計師事務所(勤業眾信、安侯建業、資誠、安永)處以 84 萬 5,000 元至 223 萬歐元不等之罰鍰，主係事務所未善盡注意義務(duty of care)、未取得足夠且適切之查核證據(sufficient and appropriate)以支持查核意見(issued auditor's opinion)，AFM 並致四大會計師事務所公開信，要求事務所應評估企業存在舞弊風險(corruption risk)之可能性，並給予相關指引(guidance)。AFM 亦於 2016 年將歐盟審計改革方案轉換為荷蘭法律(Dutch Implementation Act and Decree)，並於 2017 年 1 月 1 日生效。AFM 除積極參與 IFIAR 工作小組，亦為歐盟審計查核小組(European Audit Inspection Group, EAIG)、歐洲會計師監理組織 (Committee of European Auditing Oversight Bodies, CEAOB)及國際證券管理組織(IOSCO)成員之一。

(十) **新加坡**：新加坡會計及企業管制局(Accounting and Corporate Regulatory Authority, ACRA)於 2016 年 8 月對超過 200 位機構與散戶投資人(institutional and retail investors)進行調查發現，投資人仍將財務報表資訊視為投資決策(decision-making)之主要來源，並認為經會計師查核之財務報表(audited financial statements)方具參考價值，受訪者亦表示希望能增加與審計委員會溝通之機會，也期盼政府監理機制(regulatory programs)能促進財務報導及查核品質之提升。ACRA 並與散戶投資人協會

(national retail investors association) 及專業會計機構 (professional accountancy body) 共同建立指引，使投資人了解 2017 年適用之新式查核報告將能提供更多查核之相關資訊。

(十一) **南非**：南非獨立審計監管委員會 (Independent Regulatory Board for Auditors, IRBA) 於 2015 年專為欲成為註冊會計師者 (registered auditors, RA) 設置會計師發展學程 (Audit Development Program)，除筆試測驗合格為基本條件外，實際專業能力更為審核重點。另 IRBA 現強制規定查核簽證公眾利益企業 (PIEs) 之會計師須揭露其查核任期 (audit tenure)，以確保會計師之超然獨立 (auditor independence)。IRBA 亦於 2016 年宣布，自 2023 年會計年度開始 (南非會計年度係採四月制)，上市公司之簽證會計師事務所須每十年輪調一次，且須有五年之冷靜期 (cooling off period)，即五年內不得重新接受委任 (reappointed)，IRBA 並將針對聯合審計 (joint audits) 情況進行過渡性安排 (transitional arrangements)。

(十二) **英國**：財務報告理事會 (FRC) 於 2016 年依據對六大會計師事務所之檢查結果，提出三大主題探討 (thematic review)，第一項為根本原因分析 (Root Cause Analysis, RCA)，該年度檢查結果顯示，事務所就主管機關之檢查結果均徹底落實 RCA 且成效顯著，FRC 並建議事務所未來應更加強查核規劃並確實執行內部教育訓練，以促進查核品質之提升；第二項為數據分析 (data analytics) 於審計工作之運用，各事務所目前刻正研發數據分析之審計工具，未來對於查核時間之節省及效率之提升均有相

當之助益；最後一部分則強調事務所應致力於查核品質一致性，相關重要流程包括技術性複核財務報表(technical reviews of financial statements)、定期內部檢討查核工作(internal reviews of audit work)及聘用外部專家(specialists)，FRC 預計於 2017 年第 1 季針對此部分發布檢查結果。

(十三) 美國：2016 年 PCAOB 仍持續執法，其中於 12 月對 Deloitte 巴西分公司重罰 800 萬美元，創下最高罰金紀錄，該事務所係涉及偽造查核報告、篡改文件及作偽證，已嚴重違反審計準則及聯邦證券法律，除處以罰金外，PCAOB 另處分 12 位會計師及員工(除一人外，其餘涉案者皆予以除名)。PCAOB 另於 2016 年訂定法規，要求會計師事務所應揭露委任案件主辦會計師姓名(the names of audit engagement partners)，以及參與該案件之其他會計師事務所名稱(information about other firms that participate in an audit)，投資人可由 PCAOB 網站搜尋相關資訊。為加強與其他國家間之合作監理，PCAOB 於 2016 年 11 月與義大利全國公司及證券交易委員會(Commissione Nazionale per le Società e la Borsa, CONSOB)簽署合作檢查協議，亦與芬蘭、德國新成立之審計監理機關達成合作關係，並更新與歐盟會員國之雙方合作協議，以因應歐盟審計改革方案及歐盟執行委員會新訂定之隱私屏障法案(European Commission Adequacy Decision)，確保歐盟資料傳送至美國時受到適當保護。PCAOB 經濟分析中心(Center for Economic Analysis)並於 2016 年 4 月進行「案件品質管制複核準則

(Engagement Quality Review, EQR) 之施行後檢討 (Post-implementation Review), 該中心係運用經濟分析方法, 並彙整外界意見, 評估該準則執行之有效性, 未來亦將以此方式檢討 PCAOB 制定之其他準則。

二、選任 IFIAR 理事會成員(Board Members)案

依據 IFIAR 章程第 4.1 條規定, 新設理事會應由至多 16 位成員組成(包括 8 名當然理事及 8 名選任理事)。本次年會經會員不記名投票(secret ballot)通過 8 名會員擔任當然理事(Nominated Board Members), 包括加拿大、法國、德國、日本、荷蘭、瑞士、英國及美國(按: 當然理事之任命係依據會員之資本市場規模【50%】及參與 IFIAR 事務程度【50%】計分, 其中參與 IFIAR 會務情形包括過去八年是否擔任主席或副主席、擔任秘書處工作、工作小組主席、主辦 IFIAR 重要會議及參與兩個以上工作小組等); 7 名會員擔任選任理事(Elected Board Members), 包括新加坡、阿布達比、澳洲、南非、土耳其、挪威及韓國(除土耳其、挪威及韓國理事任期為 2 年外, 餘為 4 年)。

三、選任 IFIAR 主席、副主席、秘書處執行董事及 GIA 代理主管案

本次年會經會員投票通過加拿大代表 Brian Hunt 及瑞士代表 Frank Schneider 分別擔任新任主席及副主席, 又因應 IFIAR 現於日本東京設立常設秘書處, 會員同意設置 IFIAR 日本社團法人(General incorporated association, GIA), 並通過英國代表 Carl Renner 擔任秘書處執行董事(Executive Director), 另考量上開人員可能發生辭任情形, 另通過美國代表 George Botic 擔任 GIA 代理主管。

四、簽署審計監理資訊交換合作多邊瞭解備忘錄(IFIAR MMoU)



因應企業國際化及集團化趨勢，集團內母子公司經不同國家會計師查核簽證、且不同國家審計監理與法令規範亦不同，各國審計

監理機關有跨國聯繫及互助合作之必要性，IFIAR 爰推動簽署 MMoU，以促進會員國間彼此交換審計監理資訊。經 IFIAR 跨國合作工作小組(ICWG)審核有意願加入之會員後(審核條件包括會員使用交換資訊之能力、保密及監理制度之健全性及完善性等)，共計有 22 名會員通過審核並於本次年會簽署 MMoU，包括澳洲、巴西、加拿大、開曼群島、捷克、杜拜、法國、直布羅陀、日本、韓國、列支敦士登、立陶宛、盧森堡、馬來西亞、荷蘭、紐西蘭、斯洛伐克、瑞士、土耳其、英國、美國及我國。現今我國有多家企業於海外掛牌，且許多上市櫃公司之重要子公司皆位於國外，透過簽訂此備忘錄，將可充分運用資訊交換合作之機制，降低資訊交換成本。



五、IFIAR 2017 年至 2018 年工作計畫(Work Plan)

因應 IFIAR 全新之治理架構(包括成立 IFIAR 理事會且於東京成立常設秘書處)將於 2017 年 4 月生效，IFIAR 主席及副主席即以 2015 年至 2017 年之工作計畫為基礎，訂定未來兩年目標計畫：

(一) 提昇全球審計品質(improving audit quality globally)：考量 IFIAR 每年對會員檢查事務所調查報告中持續發現關鍵查核領域仍有缺失(deficiencies)，IFIAR 擬透過全球審計品質工作小組(GAQWG)持續加強與六大會計師事務所之溝通，並充分發揮集團審計(group audit)之監測功能。過去幾年雙方所討論之內容已擴大並深入至多樣政策議題(policy matters)，包括審計委員會角色、查核報告、事務所內部品質控管(internal quality monitoring)、全球金融危機對審計品質之影響等，另鑑於大數據(big data)應用正快速改變審計業務模式，未來將就此變革是否影響事務所經營策略，例如有是否實行部分審計工作外包(offshoring)、如何確保客戶資料安全性(security)等進行了解。為確保準則制定者包括 IAASB(國際審計準則制定機構)、IESBA (職業道德準則制定機構)所制定之準則係符合公眾利益(public interest)，IFIAR 將延續過去兩年模式，由準則協調工作小組(SCWG)就預計發佈之準則給予準則制定機構相關回饋意見(comment letters)。

(二) 推動 IFIAR 治理架構及運作(governance and structure operations)：自 2017 年 4 月起，IFIAR 將採用全新之治理架構，由新設立於東京之常設秘書處統籌 IFIAR 事務運作、執行未來年度之工作計畫，並對理事會(Board)負責。另基於

保密性考量(confidentiality)，為確保特定文件不被同時涉及審計行業(audit profession)之 IFIAR 會員取得，IFIAR 刻正評估訂定相關保障措施(safeguards)及彈性條款(flexibility)，並由新設立之常設秘書處負責會員資料之更新(updated Member Profiles)。

- (三) 強化 IFIAR 全球審計品質議題領導角色(strengthen the role as the international leader)：為建立與投資人及其他利害關係人交流對話之平台，投資者及相關利害關係人工作小組 (IOSWG)於 2016 年新設立諮詢小組(Advisory Group)，以瞭解相關人士對於其所發布之審計監理觀點思考文件(thought papers)之想法。舉例來說，全球審計品質工作小組(GAQWG)及跨國合作工作小組(ICWG)將於今年就審計人員機動性(auditor mobility)議題進行探討並發布思考文件。IOSWG 亦將與審計委員會保持溝通，使其了解其角色及職責對於財務報告品質之重要性，並將於近期發布關於審計委員會職能之報告。IFIAR 將持續邀請巴賽爾銀行監督委員會(BCBS)、金融穩定委員會(FSB)、國際證券管理組織(IOSCO)等國際組織出席年會，充分就審計議題進行討論，另至少每兩年與六大會計師事務所之執行長會晤，了解最新審計技術發展。現 IFIAR 網站上對 IFIAR 會員公開之文件包括會計師事務所檢查結果報告、執法調查、重要審計主題探討及相關思考文件等，主係協助會員了解其他國家審計監理趨勢，未來將考慮對主要利害關係人(如審計委員會)公開此類文件，以提高 IFIAR 於國際之能見度(increase public profile)。

(四) 促進 IFIAR 會員間學習及合作 (facilitating learning and cooperation)：IFIAR 將定期舉行年度檢查工作小組會議 (Annual Inspection Workshop) 及執法研討會 (Enforcement Workshop)，供 IFIAR 會員分享近期檢查業務及執法案例等資訊。為強化審計監理機關之國際合作及適時資訊交換，IFIAR 亦將持續推動審計監理資訊交換合作多邊瞭解備忘錄 (MMoU) 機制，鼓勵更多會員加入簽署，以提升各國主管機關間行政、檢查及執法效率，進而提昇財務報告品質。

六、推廣小組近期工作報告及新會員加入情形 (Update on Membership and Outreach)

- (一) 本次年會通過喬治亞會計審計監理機關 (SARAS) 加入成為 IFIAR 之首位附屬會員 (Associate Membership)，依據 IFIAR 章程規定，附屬會員任期最長為兩年 (maximum duration)，不具投票權 (no voting rights)，每年須繳交之年費為歐元 5,000 元，第一年繳交金額則以會員加入日期依比例計算 (pro-rata for the first year depending on admission date)。
- (二) 推廣小組另於本次年會報告近一年度新會員加入情形，包括印度已申請加入正式會員 (2015 年臺北年會邀請印度以觀察員身份與會)，另菲律賓證券交易委員會 (Securities and Exchange Commission, SEC) 及沙烏地阿拉伯資本市場管理局 (CMA) 亦表達強烈入會意願。另邀請大陸入會方面，主席報告已於 2015 年拜訪大陸證券監理管理委員會及財政部，並持續與其保持聯繫，目前為止 IFIAR 仍待陸方之回應。

七、IFIAR 各會員檢查發現之問卷調查

按 IFIAR 自 2012 年開始，於每年度對會員檢查會計師事務所情形進行問卷調查(係針對會員檢查事務所之基本資訊及最近一期檢查結果進行瞭解)。今(2017)年援例於 3 月 3 日發布新聞稿，公告「2016 年會計師事務所檢查結果報告」，本次問卷共計 36 個會員填覆，並依據各會員國所處地區進行彙整(geographic basis)。經彙總會計師事務所對公眾利益企業(PIEs)及系統重要性金融機構(Systemically Important Financial Institutions, SIFIs)之查核缺失比例分別為 42%及 49%，相較於 2015 年缺失比例雖有降低趨勢，惟整體結果仍顯示查核人員於執行查核工作時常缺乏一致性(consistency in the execution of high quality audits)、品質管制制度之建立仍不夠完善(robust firm systems of quality control)等問題，IFIAR 認為會計師事務所對於審計缺失之根本原因分析(Root Cause Analysis)及後續之改善措施皆有助於審計品質之提升，未來將繼續與六大會計師事務所及相關準則制定者溝通，計劃於 2019 年將全球六大事務所檢查個案缺失數目降低至 25%。

八、下次會議

IFIAR 2018 年會員大會預定於 2018 年 4 月於加拿大渥太華舉行，由加拿大審計監理機關(CPAB)主辦；至下次檢查工作小組會議(Inspection Workshop)預計於 2018 年 2 月假斯里蘭卡召開，由斯里蘭卡會計和審計標準監督委員會(Sri Lanka Accounting and Auditing Standards Monitoring Board)擔任主辦機關。

肆、各工作小組運作情形

一、全球審計品質工作小組 (GAQWG)

(一) GAQWG 於 2016 年 4 月向各會員報告，隨著全球經濟環境轉變，企業業務日趨複雜，會計師事務所須將該情況納入審計風險之考量因素 (macroeconomic risks or considerations)，審計監理機關亦須妥為因應。該小組另彙整各會員國應用查核品質指標(AQIs)情形，追蹤探討會計師事務所審計品質與 AQIs 關聯性。

(二) GAQWG 「2016 年會計師事務所檢查結果報告」顯示，本次 IFIAR 會員對六大會計師事務所檢查時，所抽查之公眾利益企業(PIEs)及系統重要性金融機構(SIFIs)之查核缺失比例分別為 42%及 49%，並針對查核缺失提供子項目 (subcategories)之額外細節資訊。其中 PIEs 以①會計估計 (包括公允價值衡量【32%】、內部控制測試【18%】、收入認列【13%】及②審計抽樣【17%】為兩項主要缺失，另檢查過程中所發現之品質管制制度缺失比例相對仍高，包括案件之執行(engagement of performance)【40%】、人力資源(human resources)【31%】及追蹤考核(monitoring)【28%】，GAQWG 計劃於 2019 年將將全球六大事務所檢查個案缺失數目降低至 25%。

二、跨國合作工作小組 (ICWG)

(一) 跨國合作工作小組(ICWG)於 2015 年提出審計監理資訊交換合作多邊瞭解備忘錄(IFIAR MMoU)草案，該備忘錄主要基於三大原則，1、各簽署會員得進行資訊分享及交流；

2、尋求極大化可納入之會員；3、主管機關得在可允許範圍內簡化作業，包括檢查 (inspection)、調查 (investigation)、執法(enforcement)及註冊(registration)，並於當年年會通過 MMoU 草案。

(二) 2015 年期間向 ICWG 提出加入簽署 MMoU 案之會員共計有 23 份申請案，經該小組所轄之評估小組進行評估後，共計有 22 名會員通過審核，並於本次年會完成 MmoU 簽署儀式。未來 IFIAR 會員將透過此 MmoU 協助其審計監理業務之推動，並促進與其他國家主管機關資訊交流及合作，降低對同一會計師事務所不必要之審計監理，從而提升對會計師監督之有效性，在提昇審計品質之餘，亦同時增進投資人對財務報告及會計師查核之信心。

(三) 本次年會另決議通過延長 ICWG 現任主席 Doug Diven(澳洲)任期至 2018 年會結束。

三、投資者及相關利害關係人工作小組 (IOSWG)

(一) 審計品質之良窳攸關投資大眾權益之維護，為促進查核品質之提升，IOSWG 於 2016 年倫敦年會通過於其下正式設立諮詢小組(Advisory Group)，希望藉由定期與諮詢小組舉行電話會議之方式(conference calls)，瞭解投資人、審計委員會及利害關係人關於審計監理議題之觀點，持續進行雙方對話。

(二) 目前諮詢小組成員共計有 5 名機構投資代表:

- 1、香港道百資本投資顧問公司(Daobridge Capital)合夥人 Melissa Brown。
- 2、日本清原國際法律事務所(Kiyohara International Law Office)代表 Ken Kiyohara。
- 3、加拿大公司董事協會卡加利分會(Calgary Chapter Institute of Corporate Directors)總裁 Art Korpach。
- 4、荷蘭投資人協會(Dutch Shareholder's Association)常務董事 Paul Koster。
- 5、美國特許金融分析師協會準則及宣傳部門(Standards and Advocacy CFA Institute)常務董事 Kurt Schacht。

(三) 延續前次倫敦會員大會模式，本次年會由 IOSWG 轄下之諮詢小組代表向 IFIAR 會員報告，將於近期發布之思考文件「審計委員會與審計品質之關係(Audit Committees and Audit Quality: Trends and Possible Areas for Further Consideration)」，該文件主係以國際證券管理組織(IOSCO)轄下之審計品質工作小組(Audit Quality Task Force, AQTF)於 2016 年所作之問卷調查為基礎(主題為各國審計委員會權責及其變動趨勢)，並就未來如何強化審計委員會之核心效能提出探討，該文件將提報本次年會通過後提供各會員及其他有興趣之利害關係人反思(food for thought)，IOSWG 亦聲明此份文件並不代表 IFIAR 官方立場。

1、依據 IOSCO 問卷調查結果，審計委員會對於審計品質之提升及財務報告之監理 (oversight of audit quality and financial reporting) 扮演十分重要之角色，96%受查國家已要求上市公司 (listed companies) 須設置審計委員會或類似之治理機構 (governance entity)，以監督財務報導流程及外部審計；所有受查國家均規定審計委員會中至少 1 位成員須為獨立董事 (independent non-executive director)，目前各國對於判定審計委員會成員是否具備獨立性之方法不一，有些採客觀方式判定，例如限制審計委員會成員持股比例 (share ownership percentage)、有些則採主觀方式認定，例如審計委員會成員不得擔任管理階層重要職位等 (independent of management positions)；且因應企業規模隨全球化日益擴大，風險亦隨之增加，約 87% 國家要求審計委員會成員須具備一定之技能，包括會計或財務方面專業 (accounting and financial expertise)、閱讀基本財務報表之能力及審計知識之瞭解等；大多數國家係由審計委員會負責會計師之選任 (initial selection) 及重新委任 (subsequent re-appointment)，並須將其推薦意見提報董事會；至有關審計公費 (audit fee) 之決定，約半數國家之審計委員會有權參與；90% 國家均要求會計師之委任 (或重新委任) 均須經審計委員會評估其獨立性，其中包含禁止會計師提供特定之非審計服務 (certain non-audit services)，例如替公司編製財務報表、稅務諮詢與規劃等；審計委員會須定期

審視會計師之適任性，以作為後續重新委任會計師之依據，評估方法包括檢視會計師整體審計品質、專業懷疑態度之發揮(professional skepticism)、查核品質指標(AQIs)於查核工作之應用等；會計師與審計委員會間之溝通亦為查核過程中極為重要之一環，溝通事項包括會計師事務所之一般性資訊、查核規劃等，另約半數歐盟地區國家額外要求會計師事務所須提供財務報表查核之品質管制報告(quality control)予審計委員會參考。

2、為持續提升審計品質以促進公眾利益，IOSWG 提出幾點研究問題如下：

- (1) 審計監理機關直接將會計師事務所檢查結果分享予審計委員會是否對查核品質之提升有所助益？
- (2) 為防止審計失敗或無效之根本原因分析，主管機關是否須強制要求審計委員會解雇(dismissal)會計師或會計師事務所，即採納「不遵守就解釋(comply or explain)」原則？
- (3) 除與會計師定期溝通外，審計委員會是否亦須與公司內部稽核(internal auditor)維持聯繫關係，聚焦於內部控制制度之有效性，確認公司主要風險與法規遵循？

四、檢查工作小組 (IWWG)

- (一) 本次會議 IWWG 小組主席 Chris Hibbert(英國)報告，第十一屆檢查工作小組會議(IFIAR Inspection Workshop)於 2017 年 2 月 8 日至 10 日假希臘雅典召開，主辦單位為希臘會計及審計標準監督委員會(Hellenic Accounting and Auditing Standards Oversight Board, HAASOB)，會員國共計指派 144 名人員與會(本會亦派員參與)，討論議題主要為數據分析於會計師查核工作之應用，以及主管機關如何回應此科技趨勢，並邀請國際審計準則制定機構(IAASB)及職業道德準則制定機構(IESBA)進行簡報，並於開會現場播放 IAASB 工作小組就此主題預先錄製之 Q&A 視頻。
- (二) 至下次檢查工作小組會議時間及地點，IWWG 將訂於 2018 年 2 月 20 日至 22 日假斯里蘭卡舉行。

五、準則協調工作小組 (SCWG)

- (一) 自 2016 年倫敦年會後，SCWG 已就準則制定機構所發布之準則草案(Exposure Draft)，包括 IESBA 保障措施(Safeguards)、國際品質管制準則(ISQC)第 1 號、國際審計準則(ISA)第 220 號「審計工作之品質控制」、ISA 600「集團查核財務報表之特殊考量」、專業懷疑、IAASB 工作計畫，及資訊科技(如數據分析)對於查核工作之運用等，以 IFIAR 名義發出四份意見函(comment letters)。
- (二) IAASB 預計於 106 年 4 月發布 ISA 540「會計估計查核」之修正草案，SCWG 將持續關注 IAASB 動態並適時給予反饋意見，該小組未來擬將會計師事務所檢查缺失結果與準則制定機構溝通，並探討檢查缺失之發生是否與國際準則

制定存在缺陷有關 (correlation between findings and standards deficiencies)。

六、執法工作小組 (EWG)

- (一) EWG 於 2016 年另於其下設立兩個小組(subgroup)，分別負責執法研討會之舉辦以及更新 IFIAR 會員對於會計師執法制度之問卷調查(Enforcement Regimes Survey)。本屆執法研討會援例於年會後(106 年 4 月 7 日)接續召開，討論焦點著重於不同國家主管機關對於會計師違規案件之處分、訴訟實務分享、懲戒資訊之公布，以及執法之新興風險、趨勢及挑戰等四大議題。
- (二) EWG 未來將持續舉行電話會議，交換小組成員執法經驗及意見，並將與其他工作小組、外部法律專家之合作交流納入執法實務參考，日後將發布關於主管機關對於會計師事務所檢查結果與執法實務兩者關聯性之思考文件 (the relationship between inspections and enforcement activities)。

伍、 重要審計議題及交流情形

本屆年會援例舉辦座談會，邀請六大會計師事務所(GPPC)執行長或主席、國際審計準則制定機構(IAASB)、職業道德準則制定機構(IESBA)及公眾利益監督委員會(PIOB)代表擔任與談人，並於會議第二日採分組會議方式(Breakout sessions)討論三項主題(分成上、下午兩個場次)，內容包括①審計專案管理及查核品質指標、②投資人與利害關係人工作小組之諮詢小組建議議題，及③準則制訂改革計畫，分別由全球審計品質工作小組(GAQWG)主席 Lewis Ferguson、投資者與利害關係人工作小組(IOSWG)主席 Gerben Everts 及 IFIAR 前副主席 Brian Hunt 擔任前開三個分組討論之主持人。

一、 主管機關與六大會計師事務所座談(GPPC CEO Sessions)

本次會議與 GPPC 代表討論重點摘要如下：

(一)勤業眾信(Deloitte)：執行長 Punit Renjen(下稱 Renjen 君)表示，相較於去年，2016 年會計師事務所檢查結果整體缺失比例呈下降趨勢，日後將持續提供高品質且專業之優質審計服務(sustainable quality in the audit profession)，徹底執行根本原因分析，探究查核缺失成因並擬定改善對策，以維持會計師聲譽(reputation)並降低訴訟風險發生機率(mitigate litigation risk)。Renjen 君亦強調，對於審計監理主管機關之監理要求及執法權限，事務所係抱持絕對尊重態度(tremendous respect for regulators)，將以致力使社會大眾得以取得透明可信之財務資訊為目標(public interest)。

(二)安侯建業(KPMG)：主席 Dennis M. Nally 反映，不同國家之環境、背景及文化(cultural background issues)將造成國際間會計師事務所審計實務之差異(different auditing practices)，各審計監理機關如何就此部分進行協調(coordination)，例如採取一致性標準之方式(consistency & standardization)，為當前迫切需要解決之議題。

(三)立本(BDO)及正大(GT)：因應科技發展趨勢，面對區塊鏈(blockchain)、大數據(big data)及金融科技(Fintech)等技術崛起，傳統審計模式勢必面臨衝擊，會計師事務所正積極將查核團隊成員數位化(digitization of the engagement team)，並研發新工具及建置相關資訊系統(information systems)。

(四)安永(EY)及資誠(PwC)：如前 Deloitte 全球執行長 Renjen 君所述，會計師事務所之查核品質不得因審計公費之價格競爭(audite fee competition)而削弱，透過審計監理機關之實地檢查，有助於事務所品質管制制度之建立更趨健全與完善。另因應全球興起之跨國併購浪潮，事務所將積極招募併購專業人才(M&A【Mergers and Acquisitions】professionals)，迎接國際化商機。

二、與準則制定者座談(Panel with Standard Setters)

本場次邀請國際審計準則制定機構(IAASB)技術顧問 Marek Grabowski(下稱 Grabowski 君)、職業道德準則制定機構(IESBA)副主席 Richard Fleck(下稱 Fleck 君)及公眾利益監督委員會(PIOB)主席 Eddy Wymeersch 擔任與談人，就未來增訂國際審計準則及職業道德準則之改善計畫(future enhancement)進行討論，討論重點摘要如下：

- (一) 考量會計師事務所對於案件品質管制複核程序(engagement quality control procedures)仍不甚健全，IASSB 計畫於品質管制規範內明定治理原則(governance principles)，強調管理階層對於品質管制負責之重要性(leadership responsibility)。
- (二) 另鑑於會計估計(accounting estimates)始終為 IFIAR 會計師事務所檢查發現之主要缺失，Grabowski 君表示，將於近期發布 ISA 540 「會計估計查核」草案並對外徵求意見(feedbacks)；另 IAASB 將於專業懷疑部分(professional skepticism)納入風險因素(risk factors)，以強化風險評估流程之瞭解(the understanding in the risk assessment process)。
- (三) 關於職業道德規範部分(IESBA Code of Ethics)，準則協調工作小組(SCWG)主席 Marjolein Doblado 詢問會計師應如何因應國內獨立性規定(national norms)與職業道德規範內容相歧之情況。Fleck 君表示，會計師應遵守其中較為嚴格之規範，即從嚴遵守(apply the strictest norms)。Fleck 君亦反映，目前各國對於公眾利益企業(PIEs)及上市公司(listed entities)之定義並未一致，事務所收取之審計公費存在極大差異(disparity of fees)，另正直性(integrity)如何運用於新興之人工智慧產業(Artificial Intelligence, AI)亦為重要議題，IESBA 將就前揭內容逐步進行探討(review)。
- (四) 針對 IFIAR 前主席 Janine van Diggelen 詢問 IAASB 及 IESBA 對於新興科技發展是否採取相關作為部分，Grabowski 君表示，數據分析為 IAASB 目前專案計畫之一，主要內容係探討審計準則之制定如何因應此科技趨勢，並強調會計師事務所、準則制定機構及審計監理主管機關三者之協調合作為不可或缺之要素(coordination and cooperation)。

三、分組討論議題-諮詢小組建議投資人與利害關係人工作小組之內容建議(Topics the Advisory Group to the IOSWG would like to advise on)

諮詢小組依據優先順序(ranking priorities)，共列出四項內容建議，摘要如下：

(一)確保審計品質(Ensuring audit quality)：審計委員會對於查核品質之提升扮演十分重要之角色，會計師事務所應全面揭露查核品質指標(firm wide transparency)，將有助於審計委員會選擇適任之簽證會計師，另審計監理機關於事務所檢查過程中發現之查核缺失，應朝向公開透明方向努力，另對於未改正缺失之事務所，主管機關應確實執法(consequential and impactful enforcement actions)，審計準則制定機構亦應配合就查核缺失或會計重編等情形，同步擬定準則未來制定方向(keep pace with areas of concern)。

(二)新式查核報告之實施(Implementation of new auditor's reporting model)：英國係率先採用新式查核報告之國家，經檢視其實施經驗，投資人普遍認為新式查核報告有助於其了解特定產業中個別公司之發展狀況(company specific)，且會計師於查核報告中對於關鍵查核事項(KAM)之溝通，能更加凸顯重大風險領域(high risk areas)。諮詢小組成員 Ken Kiyohara 於會場上表示，目前日本對於新式查核報告之採用仍存有疑慮，且亞洲國家之企業管理階層握有極大之權力，若於查核報告中揭露將對公司產生負面影響之事項(negative matters)勢必十分困難。

(三)強化審計委員會於非一般公認會計原則績效衡量指標之監督(strengthening audit committee oversight on non-GAAP Financial Measures)：依據一般公認會計原則(GAAP)所編製之財務報告，雖可提供財報使用者在明確定義下之財務資訊，於一致基礎下與同業間之報表作比較，然在某些情況下，因GAAP並無強制規範揭露某些衡量指標，此時相關資訊之取得就需要藉由額外揭露之資訊來提供，此類資訊即稱為「非一般公認會計原則績效衡量指標(non-GAAP financial measures, NGFMs)」，例如稅前息前利潤(Earnings Before Interest and Tax, EBIT)、稅息折舊及攤銷前利潤(Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization, EBITDA)等，並廣為投資人所運用，企業有時亦以 NGFMs 衡量高階主管薪酬(executive compensation)，會計師亦將其作為重大性標準之計算依據(materiality benchmarks)。諮詢小組成員表示，審計委員會須確保管理階層能妥善解釋不同類型之 NGFMs 係如何產出，並掌握相關內部控制之健全性(robustness)，另目前英國規定 NGFMs 須經會計師查核或核閱，諮詢小組表示希望未來全球之確信比例(assurance)能逐漸上升。

(四)提升會計估計審計準則之制定(Enhancing audit standards for accounting estimates)：某些財務報表項目無法精確衡量而僅能估計，且企業於進行會計估計時又因各產業特性差異產生不同之衡量結果，以將於明(2018)年生效之 IFRS 9「金融工具」及 IFRS 15「來自客戶合約之收入」為例，關於收入之認列(revenue recognition)及三階段預期損失之評估(expected credit loss)等皆須仰賴管理階層之主觀判斷(management judgements)，將造成會計估計之衡量結果具有高度不確定性

(measurement sensitivity and uncertainty)。故會計師進行會計估計之查核時，須獲取足夠與適切之查核證據(例如取得第三方提供之價格資料作為公允價值評價之佐證)，以避免查核缺失之發生。IAASB 亦將於修正之 ISA 540「會計估計查核」中納入更多細節規範及指引 (detailed requirements and guidance)，使會計師得以依循。

四、與其他會員或國際機構意見交流

因應 IFIAR 全新之治理架構將於 2017 年 4 月生效，本會黃副主委向日本財務大臣兼副總理麻生太郎及議員柴山昌彥恭賀 IFAIR 常設秘書處於日本東京設立，並表示未來將持續推動台日金融交流。另本次會議本會除於會場上與其他國家代表討論會議內容外，為強化與日本監理機關之合作關係，亦與日本證券交易監督委員會(SEC)秘書長佐佐木清隆(Kiyotaka Sasaki)討論台日金融監理雙邊會議議題，及洽談 IFIAR 常設秘書處未來合作事宜，同時與日本金融廳(JFSA)前副部長河野正道(Masamichi Kono)就國際金融監理趨勢及日本金融科技之發展交換意見，並邀請河野(Kono)先生適時訪台就金融監理議題進行經驗分享。

此外，本會於 2011 年 11 月 18 日代表我國與美國 PCAOB 簽署合作檢查議定書 (Statement of Protocol, SOP)，目前本會與美國 PCAOB 進行合作檢查時，雖可就檢查過程發現之缺失交換意見，惟前開 SOP 合作範圍尚未包括檢查結果與會計師疏失調查等機密資訊交換，藉由出席本次年會機會，本會與美 PCAOB 已洽商更新 SOP 事宜，將合作範圍擴大至會計師事務所檢查結果及違失調查等資訊交換。

陸、第三屆執法研討會

本次援例於年會後(4月7日)接續召開第3屆執法研討會，由美國 PCAOB 擔任主辦機關，著重於不同國家主管機關對於會計師違規案件之處分(regulatory reactions to breaches)、會計師訴訟與和解實務分享(litigation and settlement practices)、會計師懲戒資訊之公布(publication of outcomes)，以及執法之新興風險、趨勢及挑戰(emerging risks, trends and other challenges)等四大議題；本會代表擔任主題「會計師懲戒資訊之公布」子題『不同之會計師懲戒結果公布政策以及相關影響』主講者，簡報我國主管機關對於會計師懲戒結果之公布經驗。會議開始前先由 EWG 前主席 Takashi Nagaoka 報告會議流程，並說明本次研討會將不同於以往，除由與談人介紹執法相關政策及實務經驗外，將保留更多時間和與會者進行互動，座位安排則由教室型(classroom-type)改為圓桌型(table type)，並安排 EWG 成員至各桌引導相關議題之討論，並簡要報告各桌代表之經驗。

茲摘要說明第三屆執法研討會各場次內容如下

- (一)第1場次「會計師違規案件之處分」(Regulatory reactions to breaches)：主題涵蓋事務所檢查與執法間之關聯、個人與事務所查核品質議題、處分方式及決定處分程度之考量、如何衡量執法對於審計品質提升之效益等子題，各子議題主要報告內容如下：

1.瑞士代表 Reto Sanwald 主講「事務所檢查與執法間之關聯」
(Relationship between inspections and enforcement)：

(1)依據 IFIAR 首次執法調查報告，審計監理機關啟動執法調查之決定因素包括：缺失之重大性 (Materiality)、投資人權益受損情形(Investor harm)、缺失涉及會計及審計事項性質、公眾利益考量、資源限制等(如表一)。

表一：啟動調查之考量因素

Criterion	Number of Respondents That Consider Criterion
Materiality	27 (84%)
Investor harm	25 (78%)
Nature of accounting and auditing issues involved	24 (75%)
Public interest considerations other than investor harm	23 (72%)
Resource constraints	11 (34%)
Other	8 (25%)

(2)有關檢查缺失是否「重大(materiality)」之認定，德國代表補充，依據歐盟審計查核小組資料庫(EAIG Database) 考量指標包括：

就審計個案缺失而言：

- a. 缺失範疇應以未依據審計準則執行之查核程序為主；
- b. 與會計項目餘額、交易分類或揭露相關；
- c. 有未取得足夠或適切查核證據而作出判斷之情事。

就事務所整體(firm-wide)缺失而言：

- a. 事務所政策不符合品質管制或職業道德規範；
- b. 事證顯示會計師查核缺失係屬事務所系統性之問題，而非偶發性質；
- c. 缺失情事影響事務所之獨立性與整體品質。

(3)依據瑞士聯邦審計監督局(Federal Audit Oversight Authority, FAOA)之監理規範，將會計師事務所檢查結果區分為四等級，包括充分符合預期(meets expectations fully)、部分符合預期(meets expectations partially)、不滿意(unsatisfactory work)及品質不佳(weak work)。檢查結果非屬充分符合預期者，FAOA均會對事務所發出檢查報告，並請其提出改善計畫；至檢查結果為品質不佳者，將採行進一步之執法作為；此外，倘發現會計師涉有違反獨立性及涉及刑事責任者，將自動移送執法部門。

(4)部分會員表示，查核涉重大疏失者，主管機關可能要求會計師修正查核意見，或將檢查結果移請證券市場監理機關或證交所等自律組織(self-regulatory organization)參考，惟查核意見之修正不必然導致將對會計師採行進一步之處分措施。

(5)英國代表反映，FRC現面臨之挑戰包括影響公眾利益之認定不易、調查啟動後可否公布結果(FRC有權公布)、啟動調查需要多少資訊、審計品質不佳是否即可認定為有審計重大缺失等。

(6)改善措施(remedial action plan)與根本原因分析(root cause analysis)：會計師對於主管機關檢查所提之缺失事項均應提出改善計畫並分析根本原因，且主管機關後續會將事務所提出之改善計畫列入檢查報告，並持續追蹤改善情形，若不配合改善可對其採行處分。FAOA 表示，一般不另要求會計師或事務所採行改善措施，倘有需要其改善情況，其形式上相較事務所檢查較具強制性。

(7)監理機關除採取執法手段，亦可考慮要求會計師(或事務所)針對檢查結果提出改善計畫等預防性措施，改正主管機關檢查或其他監督過程中發現之查核或品質控制缺失，避免會計師再度發生類似缺失情事。

2.芬蘭代表 Pasi Horsmanheimo 主講「個人與事務所查核品質議題」(Quality Control Issues at the firm vs. individual audit issues)：

(1)以芬蘭為例，會計師事務所應遵循歐盟法規(Regulation 537 / 2014)、本國審計法(Auditing Act 1141 / 2015，法規中已規範應遵循國際審計準則及職業道德規範)及 IAASB 發布之 ISQC 第 1 號等。

(2)依 ISQC 1 規定，會計師事務所應建立維持審計品質相關政策與程序，包含六個方面：①事務所領導階層對品質管制之責任、②職業道德規範、③案件之承接與續任、④人力資源、⑤案件之執行及⑥追蹤考核。

(3)審計執法單位面臨倘執法對象同時包括會計師及事務所，應針對「事務所」或「會計師」進行後續調查及處分之間題。部分會員表示，缺失性質屬於事務所整體性

疏失(例如政策不當)者，原則上處分對象應為事務所，審計個案查核缺失處分對象則應為主查會計師、其他有簽署之會計師、品質管制複核會計師及相關查核人員等。

- (4)芬蘭專利註冊局(Finnish Patent and Registration Office, PRH)建議法規中應分別明訂事務所、個別簽證會計師及查核團隊中查核人員之責任，且調查對象應包括查核團隊成員，此舉不但有助於強化監理機關執法效能，亦使會計師明確知悉其應負擔之責任。
- (5)一般而言，會計師事務所之責任包括建置整體品質管制制度、發展審計品質之工具、確保事務所內部控制機制及品質控制相關管理功能完善性等；個別會計師之責任則為確保個案審計品質、執行查核程序時確實遵循法規與準則、並盡專業上應有之判斷及注意等。
- (6)常見屬於事務所層面之品質問題包括會計師獨立性、事務所使用之審計工具或方法(methodology)、同一事務所抽查之審計個案於審計準則之應用有歧異、風險評估流程、人力資源議題(教育訓練、專業能力、人員流動)、底稿記載與留存等。
- (7)常見屬於個案查核品質之問題包括專業懷疑及注意、對於受查者業務與會計處理之瞭解、內部控制及分析性複核等查核程序之執行、事務所內部與外部規定之遵循及查核報告相關疏失。
- (8)以芬蘭經驗而言，審計個案缺失較少者係直接要求事務所負責，且審計缺失之調查通常針對簽證會計師。美國代表則指出，個案缺失可能與事務所整體品質控管疏失有關，故實務上可能同時處分個別會計師及事務所。

3. 英國代表 Emma Stewart 主講「處分態樣」(Sanctions)：

(1) 英國財務報告理事會(FRC)對會計師或事務所處分之態樣

相當多元，包括：

- a. 書面警告(Notice)
- b. 申誡或嚴重申誡(reprimand or severe reprimand)
- c. 要求採行改善措施(action required to mitigate)
- d. 暫停簽證公開發行公司，至多 3 年(Temporary prohibition up to 3 years on Statutory Audits)
- e. 永久禁止簽證公開發行公司(Permanent prohibition on Statutory Audits)
- f. 停止擔任事務所管理階層職務，至多 3 年(Temporary prohibition up to 3 years from being on management body of firm)
- g. 罰款(Financial penalty)
- h. 要求承諾事項(Conditions)
- i. 除名(Exclusion from Recognised Supervisory Bodies)

(2) 對會計師執行處分之主要理由

- a. 遏止不當執業行為
- b. 保障一般大眾
- c. 提升投資者及市場對審計品質之信賴
- d. 確保會計師遵循執業相關準則

(3)英國 FRC 對會計師處分之程序依序為：

- a. 討論疏失之性質與嚴重程度
- b. 決定處分之類型
- c. 考量加重或減輕處分相關因素
- d. 調整處分程度
- e. 坦承疏失或和解之減輕處分
- f. 決定處分程度
- g. 提供處分之說明

(4)評估缺失性質與嚴重程度時，所考量因素包括簽證之財務利益、對於財務資訊之影響、涉及道德層面問題、是否影響大眾對於行為準則、企業財報或公司治理之信心、疏失影響利害關係人數多寡、查核程序之有效性、事務所管理階層之處理等。

(5)當決定對事務所處以罰款時，罰款額度將視事務所獲利情形、合夥人收入、事務所市佔率、事務所審計及非審計案件數及事務所合夥人數等決定。

(6)如有不誠實、重複發生疏失、協助參與舞弊等情事將加重處分；而若合作態度佳、已主動採行改善措施及有被刻意誤導等情事，將減輕處分。

(7)與會代表咸表示，審計監理目標並非僅著重於辨識會計師之審計缺失，最終目標係透過檢查與執法使會計師事務所強化重視品質之文化並落實品質管制程序，提升會計師整體查核品質。

(8) 荷蘭金融市場管理局(AFM)表示，會計師缺失情節涉及違法情事者(illegal behavior)，原則上均可能採行正式及非正式執法手段，且須執行必要之調查程序(與事務所或會計師溝通缺失情事並討論事務所擬採行之改善措施)及蒐集相關證據；至缺失情節屬損害行為者(harmful behavior)，AFM可能僅採行非正式執法手段。

(二)第 2 場次「會計師訴訟與和解實務分享」(Litigation and settlement practices)：主題涵蓋有效之訴訟與覆審策略、論述之技巧、監理機關就會計師答辯之回應及和解策略等子題，各子議題主要報告內容如下：

1. 有效之訴訟與覆審策略(Effective Litigation and Appeal Strategies, including Techniques of Persuasion)：

(1) 2014 年執法問卷調查結果顯示，69%之受查會員並無與受處分人和解之機制，另關於處分裁定(adjudication)機制主要為法院(court)、獨立委員會或機關。有關舉證之標準(Standard of Proof)，監理機關就缺失認定之舉證須能高度支持論證正確性者(preponderance of evidence，民事認罪證據標準)，其比例為 44%，監理機關就缺失認定之舉證僅須證明無合理懷疑論證結果為錯誤即可者(beyond reasonable doubt，刑事認罪證據標準)比例為 34%，可能之訴訟指控包括技術面(即會計師選擇錯誤查核程序或採正式查核程序但技術上執行錯誤)或判斷面(即會計師選擇正確查核程序但卻形成錯誤結論)。

(2) 美國 PCAOB 以實際發生之案例說明訴訟技巧：

a. 案例背景：TierOne 銀行為一美國西部區域性銀行，KPMG 負責簽證該銀行 2008 年之財報，該銀行放款之不動產抵押品價值於 2008 年金融風暴期間巨幅下跌，惟管理階層涉有偽造放款文件及未提供相關資料供會計師進行期末資產減損評估。該案經美國證管會(SEC)以未適當執行放款損失評估為由，處分 KPMG 會計師(按：SEC 及 PCAOB 依法均有權對會計師進行處分，惟實務上不會就同一事由為二處分，PCAOB 將通報 SEC 由其決定由何機關進行調查及處分)。

b. 訴訟技巧：

i. 善用證人證詞：主管機關應考量資料之性質與適足性、法規之相關解釋、外部專家意見、會計師之回應之明確性等因素，當運用專家證詞時，應考量未來進行抗辯時應如何有效引用專家證詞，並充分運用相關法規及審計準則之規範，並應力求專家之中立性，提升訴訟過程中主管機關之可信賴度同時減低受處分人答辯理由之可信度。挑選專家時，則應考慮是否對執法有幫助、專家之資格、經驗與信賴度、溝通技巧、時間與成本及利益衝突問題等。

ii. 案件之附件：針對工作底稿應選擇重要之攸關文件，不要附上過多之工作底稿分散焦點；可運用電子郵件及相關備忘錄(memoranda)說明會計師如何執行審計程序；並可考量有無其他文件有助於證明會計師之查核疏失(查核後相關文件、企業內部文件等)。上開個

案中，SEC 查核發現會計師工作底稿之備忘錄曾記載「KPMG 經檢視前期評價資訊，相關擔保品之評價並無須折價超過 10%之情形，KPMG 認為此結論所依據之市場條件是合理的」。

iii. **辯論技巧**：善用會計師答辯過程中自相矛盾之處，或會計師說明與公司提供資料有抵觸之處；且有疑義之處應盡可能於案件調查初期使會計師承認其已審閱相關工作底稿(美國 PCAOB 請會計師說明所述證詞均錄音錄影)；此外，亦可運用額外之圖表輔助說明會計師查核不合理處(TierOne 案例中，PCAOB 運用大量不動產價格資訊說明，市場上一般可取得之資訊已明確顯示 2008 年住宅不動產價格急遽下跌，惟會計師未將此納入期末評估放款抵押品之減損評估)。

2. 監理機關就會計師答辯之回應(Anticipation of and responses to common defenses)：

- (1) 執法機關應就會計師常見之答辯理由，預為研析回應。
- (2) 會計師通常會以「審計預期落差」(audit expectation gap)為由，主張一般大眾所預期之審計結果與其執行查核程序後獲致之結論有所落差，亦即會計師如已遵循審計準則或相關法規並善盡其查核責任，不應將財務報告之疏失歸咎於會計師，其可能主張尚包括
 - (a) 法規與審計準則未明確規範必要執行之查核程序。
 - (b) 會計師之查核責任已於查核報告中明確揭示。
 - (c) 會計師已執行大量之查核工作。
 - (d) 財報不實係公司管理階層誤導或隱匿重大事實。
 - (e) 會計師已執行查核程序，只是未完整載明於工作底稿。

(3)主管機關可採行下列方式回應會計師之主張：

- (a) 明確揭示會計師違反之規定或準則。
- (b) 雖裁處可能與查核後結果(財務不實)有關，執法機關應避免以事後觀點究責會計師之查核程序。
- (c) 會計師雖可能已執行相當之查核工作，執法機關應說明會計師究竟有無辨識出查核風險，並適當執行相關查核程序。
- (d) 可徵詢專家之意見作為會計師應執行必要查核程序之證詞。
- (e) 查核執行情形除詢問簽證會計師，亦應詢問查核團隊以驗證是否有矛盾處。
- (f) 工作底稿係反映查核程序與結果之重要依據，亦為形成查核意見之基礎，倘未見查核程序與結論，即便會計師舉證由其他事證顯示查核團隊有執行部分查核程序，仍可合理質疑會計師未善盡其查核責任。

(4)SEC 經調閱前開個案工作底稿發現以下事項：

- (a) 會計師於查核過程已知放款損失準備存有風險，並認為該風險對於是否影響財務報告允當表達具重大性。
- (b) 放款可能損失金額明顯重大。
- (c) 會計師已注意到放款損失風險擴大之相關跡象。
- (d) 會計師承認銀行放款之減損評估應可衡量擔保品之公允價值，且應考量市場相關資訊，且受查銀行提供之估計與市場資訊有密切關係。
- (e) 會計師於查核規劃階段雖已瞭解前開放款減損評估對於財務報告之重要性，並執行相關內部控制、與管理階層訪談及執行分析性程序等，惟其執行過程並未反映其查核規劃，且未適當載明於工作底稿。

(5)SEC 對於會計師所涉疏失答辯之調查如次：

會計師答辯理由	工作底稿顯示事證
已取得並核閱銀行每一筆放款之減損評價分析	會計師全盤接受查者所主張放款擔保品之評價合理性，惟其依據之市場資料為舊資料
會計師已交叉比對擔保品評價資料並與前期評估資料比較	會計師完全未評估受查者提供聲明之合理性，且評估資料與獨立之市場資訊不一致(市場資訊明顯指出房地產價值於該年度大幅下滑)
查核人員已選取全部放款進行細項測試、取得個別放款檔案資料及檢視擔保品估價之文件	同上(會計師除取得銀行管理階層提供聲明外，並未測試評估資訊)
已測試與放款擔保相關之內控程序	會計師確實有執行部分與放款擔保相關之內部控制程序，但並不包括評價相關之程序
已另執行查核程序檢視放款檔案，並詢問管理階層	所述額外執行之查核程序與詢問管理階層未記載於工作底稿

3. 監理機關之和解策略(Settlement strategies)：

(1) 依據 IFAIR 執法調查結果，僅有 31% 受查會員其監理法規訂有和解機制，訂有和解權限之監理機關認為，和解機制之優點在於能夠節省大量之時間與成本，可使監理機關將資源作更有效率之運用，且就會計師違失案件儘早作出裁處，亦有助大眾對於執法之信心。但另一方面，透過正式處分程序其程序較為嚴謹透明，且較符合程序正義。

(2) 瑞士 FAOA 提出和解程序應考慮之因素包括以下項目：

- (a) 機關內部由誰決定案件採訴訟或和解，是否需踐行一定之內部程序？
- (b) 誰負責與受處分會計師或事務所展開和解談判？
- (c) 機關內部由誰決定是否接受和解、是否需踐行一定之內部程序、相關成本係由機關或受處分人負擔？

(d) 已和解之案件是否不得再上訴？

(e) 和解之結果是否公開？

(三) 第 3 場次「會計師懲戒資訊之公布」(publication of outcomes)：主題涵蓋機密性與透明度之衡平考量、公布之時間、內容與方式、不同處分結果公布政策之相關影響，各子議題主要報告內容如下：

1. 德國代表 Naif Kanwan 及 Daniela Oeltze 主講「公布之時間、內容與方式」(Content, timing and distribution)：

(1) 內容部分：依據 2014 年執法調查報告，大部分會員表示會計師處分均會公布一定程度之執法結果，僅有 9% 會員完全不公布，至公布內容方面，93% 提及會計師事務所名稱，82% 提及個別會計師，75% 公布疏失概述，50% 公布缺失之細節陳述及相關事實，另有 75% 之主管機關則提供彙總性資訊(aggregate enforcement information)。

(2) 公布時間：依據 2014 年執法調查報告，部分主管機關係於調查開始即有權公布進度，多數則於處分案件確定後才予以公布。

(3) 公布管道：依據 2014 年執法調查報告，82% 會員係透過網站公布處分情形，60% 透過新聞發布(news release)，另有少數透過媒體發布(32%)及透過記者會發布(25%)，且有 77% 會員表示，會定期(按季或每年)公布執法統計。另美國 PCAOB 代表指出，考量社群媒體之普遍性，PCAOB 已開始透過 Twitter 及 LinkedIn 發布處分結果，點閱率相當不錯且持續上升。

- (4)德國代表表示，依新修正之法律，審計監督機構(AOB) 必須公布處分結果，且該處分必須已確定，至公布內容則包括處分態樣、違失情形，惟僅公布受處分之事務所而不包括會計師(其表示屢獲當地四大會計師事務所反映公布個別受處分會計師之名稱將嚴重影響其信譽與業務承接)，英國代表補充，倘受處分人提出訴訟，案件訴訟進度亦將予以公布。
- (5)針對處分結果之公布，倘有下列情事之一，德國 AOB 不得公布受處分人：
- (a) 公布結果不符比例原則
 - (b) 可能影響金融市場之穩定
 - (c) 可能影響進行中之司法調查
 - (d) 對於受處分人將造成嚴重之損害
- (6)英國 FRC 對於處分結果較具裁量權，若有下列情形 FRC 可公布處分相關資訊：
- (a) 調查開始
 - (b) 調查結束後決定不處分
 - (c) 調查結束後決定接受當事人提出之改善條件取代處分
 - (d) 接受或拒絕其他主管機關移送之案件
- (7)英國 FRC 公布處分結果之管道包括：
- (a) 透過 FRC 網站(以較短之新聞稿方式呈現)
 - (b) 處分新聞稿可能連結至詳細處分內容(FRC 具裁量權)
 - (c) 公布處分訊息時會特別注意是否影響公司之股價
 - (d) 定期公布處分之彙整統計

(8)德國 AOB 處分公布之定型格式：

處分態樣 Sanction	申誡 Reprimand
受處分人 (如為自然人將不予揭露) Addressee of the sanction (on anonymous basis if the sanction is imposed on a natural person)	(natural person)
受處分案件之業務型態 Professional activity	Statutory audit of the consolidated financial statements for the financial year 2014
查核疏失 Misconduct	Inadequate audit procedures, material misstatement in the financial statements was not identified
疏失之內容 Details	Inadequate audit procedures regarding the impairment of a purchase price receivable and fund shares; failure in identifying that an intangible asset was not fully recoverable
公布日期 Date of publication	2 December 2016

2. 南非代表 Herman Thlako 主講「機密性與透明度之衡平考量」
(Confidentiality vs transparency)：

(1) 依據 2014 年執法調查報告，會員一般針對會計師處分揭露之內容包括會計師或事務所之名稱、疏失之內容、相關事證及處分態樣等。

(2) 南非審計監理機關 (Independent Regulatory Board for Auditors, IRBA) 明訂主管機關「得」公布會計師疏失及裁處內容，至公布時點部分，南非係於調查委員會決議處分時即可公布 (毋須待處分確定)；至公布內容部分，與前開

調查結果類似，包括會計師或事務所之名稱、處分態樣及程度、疏失相關內容等。

(3) IRBA 針對會計師處分案件有二種公布方式，一般案件僅公布疏失概要內容，針對公眾利益考量及涉嚴重違反職業道德者，IRBA 將公布較詳細之違失內容。

(4) 公布處分結果有助提升透明度，除可遏止會計師不當執行查核業務，並可確保投資大眾對主管機關執法之信心。

(5) IRBA 以最近發生之實際案例說明保護受處分人資訊亦相當重要，其表示某查核疏失案件受處分會計師已同意受處分，且 IRBA 同意將採取一般公布方式(不公布違失之細節)，惟告發人向媒體透露違失之相關細節並經媒體大幅報導，嗣後受處分會計師要求調查 IRBA 有無違反與受處分達成共識之保密規範。

(6) 另倘受處分人不同意以「特殊案件」方式公布疏失詳盡內容，其可能不同意認罪，處分執行有時會進行較長。

3.我國代表黃科長仲豪主講「不同之會計師懲戒結果公布政策以及相關影響」(Differences in Publication Policies and Their Consequences)：

(1) 在會計師處分結果之公布方面，如同 2014 年執法調查報告，各會員公布處分結果之時點、內容及管道等皆存有相當之差異性，不同之政策將可能產生不同之影響。

(2) 公布處分結果之目的：在討論公布處分結果之政策考量前，各主管機關應思考處分會計師之目的，其中最主要之目的應是藉由處分會計師事務所或會計師不當之執業行為(deterrence of misconduct)，以提升簽證品質及投資人之信心。而為達成此一目標，基本上有三大要素，首先監理

機關應有充分之調查權且適當運用資源蒐集證據；其次，監理機關應於調查後儘速對會計師違失執行處分；最後，使會計師或大眾知悉處分之訊息(public messaging)，有助於會計師依循規定執行業務，使會計師預期違反規定將可能受到相關處分。

(3) 有關執法公布之基本建議措施如下：

- (a) 充分說明監理目標與相關法規，俾會計師明確遵循。
- (b) 揭露違規之處分結果與必要之說明，使會計師得以預期違規之可能後果。
- (c) 使會計師事務所及會計師充分瞭解應為不當執行業務負責。
- (d) 監理機關至少應公布最終之處分結果，並強化執法之透明度。
- (e) 除處分結果外，建議監理機關應發布與執法及調查公開有關之政策。

(4) 監理機關於決定公布政策時可考量之因素：

- (a) 執法結果之公布有助遏止不當之執業行為，但亦應考量受處分人之權益，確保程序上符合正義。當監理機關被授權得於裁罰案件確定前公布時，倘處分情節重大，應考量公布結果對於會計師信譽之影響，因實務上亦有可能監理機關之處分被撤銷。部分論者更認為「公布」結果本身亦是一種處罰態樣，而會計師有時會覺得被處分兩次，包括「處分本身」及「公布結果」。
- (b) 因公布處分結果對於事務所之業務有負面影響，亦可能影響主管機關與事務所之關係，例如事務所可能於主管機關進行事務所檢查或調查疏失時，採取較為抗

拒之態度與主管機關溝通(尤其是事務所檢查與會計師處分有高度相關者)。

(c)公布執法結果有助社會大眾知悉，主管機關對於會計師查核缺失會採行具體之處分。

(d)考量會計師提供之服務相當廣泛，除審計監理機關外，其他機關或單位可能運用會計師受處分資訊，進行業務限制等其他作為。

(5)本會以我國實際執行經驗，說明不同之執法公布政策可能會有不同之結果：

(e)就法規面而言，依會計師法第 68 條規定，會計師懲戒處分「確定」後，會計師懲戒委員會「得」將決議結果公開，並將決議書刊登於政府公報。

(f)就政策面而言，會計師懲戒委員會可決定懲戒處分公布之相關內容；金管會網站部分，公布之內容包括受處分人姓名、處分種類、停業期間、案件性質、受託辦理年度及公告日期等資訊，並未公布詳細之違失內容(金管會亦公布依證券交易法第 37 條執行處分之情形)；至行政院公報部分，則完整公布處分書相關內容，甚至包括受查公司名稱。一般而言，外界較常使用金管會網站提供之處分資訊。

(g)就執法公布之效益而言，會計師處分結果之公布確實有助於促使會計師知悉嚴重違失將導致相關處分，使其執行簽證等業務更為謹慎，有效遏止不當執業情事，惟實務上並不容易以數據或統計證明此一論述。舉例來說，我國經核准辦理公開發行公司財務報告簽證之會計師事務所，家數由過去之 90 家逐年下降至

75 家，其原因可能包括主管機關就相關簽證案件執行處分，或進行事務所檢查，使部分會計師事務所退出公開發行公司簽證市場，亦可能係市場競爭所導致。倘以處分案件數評估公布執法結果對於遏止不當執業之成效，過去幾年亦無明顯上升或下降之趨勢。

(h) 執法結果對於會計師或事務所確實有負面之影響，因此本會亦接受會計師公會之建議，將懲戒處分案件之公布期限規定為 5 年(過去並無限制)，但行政院公報仍無公告時間之限制。

(i) 至於執法結果資訊之使用部分，證券交易所等自律機構可運用會計師處分諮詢進行對事務所或會計師之強化監理，加強審閱該等會計師簽證之案件；證券交易所並規定不受理受「警告」程度以上處分之會計師其簽證案件上市申請。此外，銀行公會亦針對受有處分情形之會計師，額外規範一定期間內不接受其簽證之財務報告等。以上皆係會計師處分結果之間接影響，爰主管機關可將其影響納入執法公布之考量。

(j) 有關會計師執法結果之公布，本質上與主管機關檢查會計師事務所結果之公布並不相同，執法結果之公布一般較為正式，且公布之時點、內容、管道及目標使用者均有差異，彙整如次：

(四) 第 4 場次「執法之新興風險、趨勢及挑戰」(emerging risks, trends and other challenges)：包括會計師查核報告之變革、歐盟新審計監理規範之挑戰、平行調查、大眾對會計師監理之預期落差及審計資料分析等子題，將以開放及互動方式，由與談人主導與參與之會員代表進行實務上之討論。

柒、結論與建議

一、以本次年會簽署之審計監理資訊交換合作多邊瞭解備忘錄(IFIAR MMoU)為基礎，持續與其他國家審計監理機關加強合作關係

(一)鑑於企業經營已朝向國際化及集團化方向發展，各國審計監理機關有跨國聯繫及互助合作之必要性，因應此股全球化潮流，IFIAR 爰持續推動 MMoU 簽訂事宜，我國成為 IFIAR 52 國會員中首批加入 IFIAR MMoU 22 個會員國之一，並於本次年會期間由本會黃副主委代表我國於日本東京簽署。

(二)IFIAR MMoU 之簽訂，代表我國在審計監理法規、會計師及會計師事務所監督機制及資訊保密等項目均已符合國際要求且具適足性，本會將持續與國外審計監理機關進行交流並依需求適時交換資訊，此將有助於我國審計監理機制及實務運作更加符合國際監理趨勢及標準。此外，國際間近年亦持續倡議就會計師事務所檢查、會計師違失之調查及處分等加強合作，我國目前已與美國 PCAOB 於 2011 年簽訂合作檢查議定書(Statement of Protocol, SOP)，未來可在 IFIAR MMoU 之基礎上，比照我國與美國簽訂之 SOP，與其他國家監理機關進一步擴大合作範圍至分享會計師事務所檢查結果，除可強化各國主管機關監理效率外，亦有助企業提升財務報告資訊品質及透明度。

二、持續推動我國會計、審計規範與國際接軌，並掌握國際發展趨勢，作為我國未來監理工作或業務發展之政策參考

因應資本市場國際化，本會近年來持續推動會計、審計準則及內部控制制度與國際接軌，透過 IFIAR 年會及相關會議之參與可知，我國會計審計監理規範已與先進國家並駕齊驅，部分政策甚至較其他歐美國家提前採行，充分彰顯我國積極接軌國際之成效。茲

就我國推行各項目之概況分述如下：

(一)會計準則：為順應國際潮流及提升企業競爭力，本會自 97 年起即開始規劃國際財務報導準則(IFRSs)導入時程，公開發行公司及金融業已自 102 年及 104 年分階段全面採用 IFRSs 編製財務報告；除會計準則外，為進一步建立全球適用之財務資訊報告標準，本會積極推動公開發行公司透過可延伸商業報告語言(eXtensible Business Reporting Language, XBRL)申報財務報告，不僅增加國內企業與國際企業財務報告的可比較性，更大幅降低財務報表使用者之資訊搜尋與整合成本。另因應 IFRSs 發展趨勢，我國並發布專屬中小企業適用之企業會計準則(Enterprise Accounting Standards, EASs)，足以顯示我國已成為亞洲國家成功接軌 IFRSs 之典範之一。

(二)審計準則：我國以國際審計準則(ISAs)為藍本制訂國內審計準則公報已行之多年，自 97 年起我國即採取趨同(converging)方式，逐步修訂國內審計準則公報與 ISAs 接軌。以近年國際間推動之新式查核報告為例，IAASB 於 2015 年 1 月 15 日發布之 ISA 700 「會計師查核報告」及其他相關國際審計準則(自 105 年度財務報告生效)，主係大幅修改查核報告內容，包括須於第一段明確說明會計師查核意見，並增加敘明會計師於查核中所發現之關鍵查核事項(Key Audit Matter, KAM)及採用之因應查核程序等。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，我國決定與國際同步，規定會計師自出具上市(櫃)公司及相關金融業 105 年度財務報告之查核簽證意見時，須適用新式查核報告之規定，早於歐盟國家及美國之適用期程，充分顯現我國積極推動審計準則公報與國際接軌。

(三) **內部控制制度**：本會係參酌美國 COSO 委員會(Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission)所發布之「內部控制整體架構」，併同考量國內實務需要，逐步檢討修正「公開發行公司建立內部控制制度處理準則」。另因應企業型態及組織結構等改變，目前最新之修正係因應 COSO 委員會於 2013 年發布之更新報告及新版架構，配合增訂我國「建立內部控制制度核心原則」，總則闡述核心原則之目的及內部控制基本架構，其他依序分為控制環境、風險評估、控制作業、資訊與溝通、監督作業等內部控制五大組成要素，並以前揭要素如何運作以達成內部控制目標作進一步說明，亦與國際趨勢相符。

(四) **逐步發揮審計委員會之職能，提升其運作效率**：IFIAR 諮詢小組(Advisory Group)另於本次年會報告將於近期發布思考文件「審計委員會與審計品質之關係」，相信將有助於各國監理機關思考如何提升審計委員會之效能。我國於 95 年修正證券交易法，正式引進審計委員會制度，藉由專業獨立董事及功能性委員會之設置，健全公司治理功能及協助董事會決策，依證券交易法第 14 條之 4 第 2 項規定，審計委員會應由全體獨立董事組成，其人數不得少於 3 人，且至少 1 人應具備會計或財務專長；另依該法第 14 條之 3 規定，審計委員會之職權包括簽證會計師之委任、解任或報酬之審核，審計委員會於審查會計師委任案時，應檢視會計師是否符合相關法律規定；至會計師與審計委員會之溝通，則規範於會計師查核簽證財務報表規則第 12 條之 1，爰我國規範尚符國際趨勢。為有效提升企業財務報告品質，諮詢小組另於本次年會提出建議，審計委員會可將查核品質指標(AQIs)作為評估會計師事務所績效及委任會計師之參考，未來可參酌前開研議如何再進一步提升審計委員會之功能。

本會於本次 IFIAR 年會與日本、新加坡、馬來西亞、泰國等鄰近國家進行交流，分享我國導入 IFRSs 與推行 XBRL 之經驗、並就適用新式會計師查核報告概況，於分組座談及執法研討會分享相關經驗，與各會員進行意見交流，會後本會亦表示支持嗣後年會就近期重大審計議題採分組討論方式，增進與各會員國分享監理機制及意見溝通之機會。本會將持續透過 IFIAR 相關會議之參與，與其他國家加強意見交流，使我國之會計、審計及內控相關監理機制繼續與國際接軌。

三、因應 IFIAR 組織調整，繼續積極參與 IFIAR 活動

按 IFIAR 組織自 2017 年調整為理事會及適用新會費架構，本次會議通過選任 IFIAR 主席、副主席、秘書處執行董事、GIA 代理主管及理事會成員，並討論未來理事會運作事宜及六大工作小組工作計畫等，其組織架構之調整對於 IFIAR 相關事務之運作及政策之形成有相當大之改變，且預期 IFIAR 將持續擴大其對國際審計監理發展之影響力。本會過去積極參與 IFIAR 事務與相關活動(包括於 104 年於台北主辦 IFIAR 年會及首屆執法研討會)，另本會目前為執法工作小組(EWG)成員，本會代表多次擔任研討會(Enforcement Workshop)與談人，分享會計師處分相關監理規範與實務經驗，未來除持續參與執法研討會外，將定期參與年會及檢查工作小組會議。展望未來，本會除持續參與 IFIAR 相關會議及活動外，亦可在能力範圍內，適時配合 IFIAR 常設秘書處業務提供相關支援及合作，並持續積極與 IFIAR 會員加強交流，瞭解國際新審計監理規範及分析其於國內採用之可行性，俾進一步提升我國會計師之審計品質與資本市場財務資訊透明度。

參考資料