

【實務新知】

獨立審計監理機關國際論壇 近年發展概況

林秀美 (證期局
科 長)

壹、前言

健全的會計師監理，可提升審計品質，強化資訊使用者之信任，是資本市場發展之關鍵因素之一。隨著跨國企業及國際募資案件的快速增加，及體認全球經濟、全球金融環境之劇幅變動，會計師查核風險劇增，各國除強化對會計師之監理機制外，鑑於會計師監理資訊交流及合作更顯重要，為分享各國獨立會計師監理機構之監理資訊與實務經驗交換、促進各國會計師監理活動之合作及與其他對有意提升審計品質之國際性組織提供聯繫之平台，國際間於 2006 年 9 月成立獨立審計監理機關國際論壇 (International Forum of Independent Audit Regulators, 以下簡稱 IFIAR)，透過共同溝通之平台，協助強化跨國會計師監理品質，並有助各國監理機關瞭解不同國家之監理法規及環境背景。為提昇我國審計監理機關之國際能見度，及加速我國審計監理體系與國際接軌，我國亦於 2008 年 9 月正式成為 IFIAR 會員。透過我國參與該組織歷次大會情況，特撰此文先介紹其近期組織之運作發展情況；另鑑於近年來其各工作小組之運作漸趨成熟順暢，爰將另撰文詳述其重點工作項目，俾外界能一窺其運作全貌及掌握最新審計監理發展趨勢。

貳、IFIAR 之組織運作

一、參與成員

IFIAR 對於申請成為會員之資格條件要求，主要限於管理會計師之監管機構，且其應符合獨立性運作性質（即該機構之從業人員應非屬會計師行業之從業人員及其運作之資金來源應不受其所監管行業之影響）及其係從事為公共利益之審計監管職能（主要負責定期而有系統地執行會計師事務所檢查業務及推展涉及公眾利益實體的審計）。目前計有 37 個國家之獨立審計監理機關會員¹，所有會員之相關資訊已公布於 IFIAR 之網站²。另目前刻正處理中之新會員申請案有來自波蘭、克羅埃西亞、阿爾巴尼亞及比利時等國之申請，近期亦有來自中國大陸、印度、香港等審計監理單位對於申請成為會員之詢問。另有國際組織包括巴賽爾銀行監督委員會（BCBS）、國際保險監理官協會（IAIS）、國際證券管理組織機構（IOSCO）、公眾利益監督委員會（PIOB）、歐盟執行委員會（EC）及金融穩定委員會（FSB）等觀察員身分出席或提供書面報告，分別就所屬國際組織觀點提供審計監理之意見。

二、組織架構及運作

- （一）IFIAR 成立之初係以論壇方式運作，為進一步發揮功能，於 2009 年 9 月經會員大會決議通過修正章程轉型為常設機構，目前已於瑞士設立常設機構（IFIAR Swiss Verein）。並為利常設機構財務公正公開，已選任常設機構財務長（Treasurer）為 Frank Schneider（瑞士 FAOA 代表）；並以常設機構名義於瑞士當地開立銀行帳戶，規劃各會員國自 2011 年起開始支付會員年費；並選任常設機關之簽證會計師事務所（Auditor）為瑞士 Swiss Federal Audit Office 擔任。
- （二）IFIAR 設有主席、副主席及秘書長等職務，該等職務之人選，係由會員國推派代表，並由會員國投票選出；目前主席及副主席³分別為英國財務報告理事會（Financial Reporting Council, FRC）董事 Paul George 擔任及美國公開發行公司會計監督委員會（Public Company Accounting Oversight Board, PCAOB）董事 Dan Goelzer 擔任，任期皆為 4 年。另聘僱有一定資格條件者

¹ 截至 2011 年 3 月底止，IFIAR 現有會員計有 37 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、美國及我國。

² 網址：<https://www.ifiar.org/index.cfm>。

³ 甫於 2011 年 4 月間召開之第 9 屆會員大會選任產生。

擔任常設機構事務官（Officers），處理常設機構秘書事務。IFIAR 並成立顧問諮詢委員會（Advisory Council），設有七席諮詢委員（Advisory Council Member），分別有 2 年及 4 年二種任期制，主要提供主席及副主席推動會務之諮詢與協助，目前選任之委員分別由德國、挪威、日本、阿布達比、加拿大、荷蘭及西班牙等會員國指派代表擔任。

- （三）為協助重要工作推動，IFIAR 陸續成立不同目的之工作小組，包括近期重要議題專案小組（Current Issues Task Force, CITF）、全球六大會計師事務所組成之公共政策委員會工作小組（Global Public Policy Committee Working Group, GPPC WG）、投資機構工作小組（Investor Working Group）、跨國合作工作小組（International Cooperation Working Group）、檢查工作小組（Inspection Workshop）及準則協調工作小組（Standard Coordination Working Group）等 6 個工作小組。有關各工作小組近年提出之重要審計監理議題之討論及重點工作項目，將另撰文詳述之。

三、會議召開方式

- （一）每年例行性會議：IFIAR 自成立已來每年例行性會議主要包括春季及秋季各 1 次之全體會員大會及每年 1 次之跨國檢查工作小組會議，邀請各會員國及觀察員等與會，協助建立各會員國與觀察員之間溝通及聯繫平台及各會員國跨國監理及檢查資訊交換平台，以利促進各國會計師監理機制之跨國合作及相互信賴。
- （二）未來會議運作方式將轉變為複合模式（hybrid model）：鑑於 IFIAR 近年運作漸趨成熟，為提升運作效率，會員對於會議召開頻率提出檢討並達成若干共識如下：
- 1.年會：未來 IFIAR 會議召開每年將只有一次全體會員會議（預計在每年四月召開），並於年會決定所有 IFIAR 活動之重點討論事項，包括組織問題、審計監督事項、IFIAR 定期之經常性活動說明（包括與全球六大會計師事務所之主要高階管理人員進行溝通會議、與投資者代表召開會議、與審計準則制定機構間之討論、內部組織事項如批准組織財務報表、預算、選舉等）。為了使年會運作及決策形成順利，未來必須增加使用“協商程序”之進行，透過此程序，俾年會討論前使會員有機會先表達意見，則 IFIAR 事務官可先瞭解是否存有爭議性或根本性問題應予預先研析。

2. 期中會議：將採由較少參與者方式進行（預計參與者不超過 15 位），建議將 IFIAR 事務官、諮詢委員會委員及各工作小組主席或工作小組成員中對於特定討論議題參與情況積極或有特殊興趣者出席。期中會議討論議題主要為目前各工作小組對內及對外之進展，研商前次年會決議之行動方案，及將於下次年會開會討論之建議行動事項。期中會議將不會形成任何正式的決策結論。
3. 諮詢委員會將繼續定期舉行電話會議。且鼓勵工作小組另行召開更多與外界人士或其他工作小組成員參與之會議。
4. 實施期程：因涉及組織章程修正事宜，預計該運作模式最早可以在 2013 年全面實施。

四、IFIAR 發揮對外影響力及強化溝通管道之方式

為使外界瞭解 IFIAR 運作情形及 IFIAR 對審計監理之貢獻與重要性，其主要作法，包括發布新聞稿及定期製作活動報告刊物、向監督小組（Monitoring Group，以下簡稱 MG）申請成為正式會員、直接參與國際審計與認證準則委員會之諮詢建議小組（Consultative Advisory Group, International Auditing and Assurance Standards Board；以下簡稱 IAASB 諮詢建議小組）、適時協助金融穩定委員會（Financial Stability Board）對審計事項相關工作之開展：

- （一）IFIAR 活動報告：對外溝通管道係透過新聞稿及活動報告之發布，說明有關工作小組實際執行工作的細節，目前已公布 2009 及 2010 年活動報告。
- （二）IFIAR 參與 MG、IAASB 諮詢建議小組及金融穩定委員會之方式：
 1. 監督小組主要功能為 IFAC 改革計畫之執行、監督 IFAC 之運作及公眾利益監督委員會之運作，為使 IFIAR 及其會員對於會計師事務所的監督及國際審計準則制定之監督能夠扮演更積極的角色，IFIAR 將提升其參與方式並成為監督小組之成員。
 2. 為持續影響審計準則內容之制定，除維持現行 IFIAR 各會員國以其個別國家身份參與國際審計與認證準則委員會諮詢建議小組之運作外，未來將爭取指派會員以 IFIAR 代表之身分參與 IAASB 諮詢建議小組，以強化對國際審計準則制定內容之影響力。
 3. 鑑於金融穩定委員會於 2011 年期間可能會考慮採行涉及特定審計議題之

工作計畫，IFIAR 將積極去回應金融穩定委員會可能提出對 IFIAR 給予協助之需求，並提升其為 IFIAR 核心活動之一。

參、獨立審計監理機關核心原則

為提供會員在審計監理領域上一套最佳指導原則及健全之實務指引，爰擬訂審計監理核心原則，業於 2011 年 4 月之會員大會通過，核心原則雖不具有強制拘束力，惟仍鼓勵各會員在其立法及環境限制下，採行高標準之實務。其重點為：

一、發展核心原則之目的

- (一) 協助會員在發展或持續提升各自監理機制規劃時，能受益於其他成員的發展經驗。
- (二) 促進國際間廣泛地採用高品質審計監督做法，以提升審計品質及促進公眾對財務報表之信任。
- (三) 強化監管機構之間的國際合作，並促進國際間審計監理之一致性。

二、核心原則計有 11 條，其內涵如下：

(一) 審計監理之架構

1. 原則 1-審計監管部門的職責和權力應係服務於公眾利益，並清楚而客觀地以立法規範之：審計監管機構的任務之一是透過尋求提高審計品質以達成公共利益和保護投資者，並以法律框架其任務和責任，以提供足夠的監管權力和權威，透過權力範圍之界定、進行檢查和執行、確保事務所及審計人員對適用的審計、專業性和獨立性標準之遵循，來達成其相關監督機制。
2. 原則 2-審計監管機構應獨立運作：監管機構之獨立性係反應在沒有外部政治干擾下執行監理活動並作成相關決策，且不受商業或其他部門的利益控制或影響下獨立行使其職能和權力。審計監管機構應該有一個穩定的資金來源，俾其能充分執行其權力和責任。
3. 原則 3-審計監管應具透明性和負責任性：審計監管者應該接受公眾的問責性，在利用其權力和資源時應確保審計監管機構保持其完整性和可信賴性。此外，審計監管者亦應受到相應的監督和審查。透明度包括發布年度工作計劃、活動報告或檢查結果。

(二) 審計監理機關之運作

1. 原則 4-審計監管機構應該有全面的執法權力，包括確保相關檢查結果或建議適當的呈現，並能夠進行追蹤與施加制裁，例如罰款、撤銷或廢止審計人員執行業務之許可和/或註冊。
2. 原則 5-審計監管機構應確保其執行人員是獨立於受監管之機構，且其執行人員具備適當能力。確保檢查人員能獨立執行業務，至少包括確保執行成員不得受僱於執業會計師或其審計之企業，甚至是任何可能產生控制形式的安排。執行人員應備具相關經驗並接受相應的專業培訓，並對相關執行人員進行督察考核。
3. 原則 6-審計監管機構應是客觀的，避免利益衝突，並維持適當的保密措施下運作：審計監管機構應遵循最高標準的道德行為，為外界提供信心。審計監管機構應制定禁止發生受監管機構和執行人員間之利益衝突情況，並維持適當的機制以確保機密信息未對外傳播。
4. 原則 7-審計監管機構應該適當與其他審計監管機構或相關之第三方進行合作：考慮到全球性的金融市場運作情況，在合理範圍內，審計監管機構間應進行合作安排或提供援助及訊息共享，並注意資訊之保密性，以利於提高審計品質。

(三) 檢查程序之原則

1. 原則 8-審計監管機構應對會計師事務所進行經常性之檢查，以評估事務所遵守專業標準、獨立性要求和其他法規之情況。經常性檢查應設計相關執行程序，包括如何選擇受檢會計師事務所、組成檢查單位與其備具相應的專業知識和能力、通知會計師事務所、預發相關文件要求、通知選擇檢查之審計個案、相關實地檢查安排規畫。另檢查過程中應受到相應的內部質與量之控管，以確保高品質和一致性。
2. 原則 9-審計監管機構應確保以風險基礎之檢查程序是否到位：審計監管機構應該設計相關程序，以評估審計環境中的風險及對事務所及審計個案上的審計風險事項。審計監管機構應該設計相關程序考慮以風險評估方式去進行檢查資源之分配與檢查方法之採用。這些程序應該是能與所檢查之事務所及其審計客戶之規模與複雜性相對應。且審計監管機構之檢查頻率應該有一個既定的最小週期。

3. 原則 10-審計監管機構應確保檢查作業包括對事務所本身及審計個案之有效性作業進行評估：對事務所本身之檢查程序應針對事務所內部組織的品質控制系統的政策和程序進行評估，並以 ISQC 1 或類似標準作為執行之基礎。檢查過程中也應包括充分地測試選定的審計個案，以確定事務所之品質控制體系和評估其遵守適用之法律、法規和專業性準則情況。
4. 原則 11-審計監管機構應規劃向會計師事務所說明檢查結果之機制，並確保會計師事務所採取相關改善行動：審計監管機構應建立程序，呈現出事務所品質控制系統和有關審計個案之潛在缺失，並表現在檢查報告中予會計師事務所知悉，報告程序應包括編製和簽發檢查報告草案、給予會計師事務所回應、最終編製和發布正式檢查報告。此外，應進行相關缺失改善之追蹤查核程序，以確保會計師事務所提出令人滿意的解決方案。

肆、IFIAR 各觀察員參與情形

IFIAR 每年例行會員大會皆邀請其觀察員（包括巴塞爾委員會等七大國際組織）代表參與會議，藉此瞭解其涉及審計監理議題之最新發展動態，俾會員適時回應相關意見或進行直接之意見交流。於 2011 年 4 月之 IFIAR 會議中，巴塞爾委員會報告其最新動態係該委員會下設之會計專案小組於 2010 年 11 月核准其下之審計工作小組修改有關 2001 所報告之「銀行內部審計及其與會計師之關聯」，將於 2011 年夏季對外徵詢意見。至於國際保險監管協會，目前除有會計小組委員會和保險小組委員會（主要為關切涉及國際會計準則委員會所訂之相關保險契約產品之準則）外，最近新成立會計審計問題小組委員會（AAISC），將著重於發展會計、審計之監管標準。另要求 IAASB 考慮加入涉及審計保險合約，並就 IAASB「提出有關國際審計實務準則（IAPSs）和複雜審計金融工具之特別注意事項」徵詢意見時表達相關意見，包括保險業有關之會計、審計和揭露。另相關小組在 2011 年至 2012 年之工作計劃重點將放在內部審計問題，包括建構保險核心原則之相關標準。預計在 2011 年 10 月 1 日通過最終版本之方案。

至於國際證券管理機構組織，主要在 2010 年 10 月針對下列三個對外徵詢意見之議題提出評論：審計員溝通、事務所透明度、未具會計師資格之股東參與會計師事務所經營。並繼續就推行審計溝通及透明度之議題及會計師執業道德規範之修正進行關注。另對於 IAASB 修正 ISA 610 內部審計公報草案、IAPSs 之審計複雜金融工具、會計師職業道德委員會（IESBA）對非故意違反執業道德規範之例外處理情形之探討提出關切與問題。至於公眾利益監督委員會，主要監督 IAASB 提名委員

會及 IFAC 最新發展及工作項目之資訊。並於 2011 年 5 月初公布第六次公開報告，包括定義「公眾利益」之於會計專業、如何使用各種為公眾利益而為之會計服務、以及公眾利益監督委員會如何監督。另金融穩定委員會分別於 2010 年 11 月及 2011 年 2 月向 G20 國家提出報告，最近報告重點包含銀行資本與流動率比率、檢視系統性重要金融機構、非銀行金融機構、提升櫃檯買賣以及衍生性商品市場、發展宏觀調控架構與工具、加強會計標準的強度、強化國際監理與規則標準化及關於曝險之專題報告。

值得一提的是，歐盟執行委員會最近一年來發出多項審計監理議題之決定及若干重要報告，以及世界銀行參與監督小組對 IFAC 改革執行成果有效性評估，並說明監督小組之評估報告內容，相關內容引起 IFIAR 會員較多關注，爰特別說明如下：

一、歐盟執行委員會：

(一) 2010 年 10 月歐盟執行委員會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) 正式對外公開徵求意見，綠皮書中提出之重大審計改革政策如下：

1. 提升會計師與投資人間之溝通

- (1) 提升投資人閱讀財務報告較高之可信程度：會計師應加強說明對財務報表中各組成項目之實質驗證情況，揭示哪些財務報表組成項目已被驗證、各項目之驗證是基於專業判斷或內控模式或相關假設或管理階層說明而產生的。
- (2) 強化會計師以使用者的立場扮演挑戰管理階層之角色：會計師應積極發揮其對受查客戶的專業懷疑並在審計報告中以「強調某一事項」的方式予以表達。
- (3) 檢討保留意見查核報告格式：現行保留意見型態之查核報告表達方式係以「有或無」(all or nothing) 方式呈現，無法表達對保留意見之程度區隔，建議應採類似評等等級之概念給予區分，以提供財務報表使用者更有價值之資訊。
- (4) 改善對外及對內之溝通：為增加外界對審計附加價值的認知，應檢討會計師能進一步提供哪些涉及公眾利益的資訊，如公司所暴露的未來風險，同意公司對會計政策之選擇、同意公司對重大或具敏感性之會

計估計，以及內部控制基本要素等之說明。對內溝通方面，則應建立會計師與公司審計委員會與及內部稽核人員間良好的定期溝通機制，例如會計師應對公司監察人會議提出報告書，記載詳盡之查核發現事項、公司面臨之風險與未來發展、重大揭露、非常規事項、會計方法選擇或任何窗飾交易。

- (5) 企業社會責任：為確保企業社會責任報告書所報導之資訊品質及其可信度，建議討論由會計師檢查企業社會責任報告之資訊內容。
 - (6) 擴大會計師的委任範圍：建議會計師除就歷史財務資訊進行查核外，亦能延伸對公司提供之未來預測性財務資訊進行評估或對於公司未來財務狀況及繼續經營假設等提供不同程度之意見。
2. 採用國際審計準則：IAASB 於 2006 年至 2009 年進行 ISA Clarity Project，已完成 ISAs 之全面檢討修正，並自 2010 年財務報告期間開始適用。本次修改內容更能對於公平價值會計、估計與敏感度報導、關係人交易等事項之審計證據性質予以回應。由於多數歐盟國家已採用或即將採用 Clarified ISAs，且主要的會計師事務所聯盟亦已早已採用，歐盟執行委員會刻正考量應於何時及如何在歐盟層級引進 ISAs 及是否以法令拘束力方式予以採行（Community law instruments）。
 3. 強化會計師事務所之治理與獨立性
 - (1) 改變現行關於指定會計師與其報酬之決定方式：建議思考由第三者（如主管機關）委託會計師執行法定審計，即會計師之委任、報酬與合約期限均係由第三者指定，以確保會計師最終係為股東服務及負責之宗旨。
 - (2) 強制輪調：雖然現行獨立性準則已限制一家公司數十年皆委託同一會計師事務所查核簽證的情況，及相關規定已要求「關鍵審計合夥人」之輪調，為加強獨立性，建議應要求會計師及會計師事務所皆需強制輪調。
 - (3) 非審計服務：歐盟目前對於會計師事務所對其審計客戶提供其他非審計服務尚未全面禁止，僅歐盟法定審計指令第 22 條規定會計師或會計師事務所提供非審計服務對其獨立性產生威脅，則不應提供審計服務。實際運作發現各會員國執行結果或落實程度差異甚大，歐盟執行委員會建議應進行全面禁止，並朝會計師事務所純粹以審計業務為

主。

- (4) 審計公費結構：現行職業道德規範對於會計師事務所來自單一審計客戶之審計公費比重如超過一定比例時，係透過資訊揭露方式處理。歐盟執行委員會將檢視個案執行情形、分析上開規範之利弊，尤其是對於小型事務所之執行情形，決定是否全面禁止來自單一公司審計公費比例過高之情形。
 - (5) 財務報表之公開：為提升會計師事務所之資訊透明度，建議公開會計師事務所之財務報表。惟會計師事務所本身之財務報表是否應經會計師查核？如由競爭對手查核報表應如何處理潛在利益衝突問題？是否要求須由一定資格條件之會計師始得執行對事務所財務報表之查核？
 - (6) 組織結構性問題：會計師事務所應加強其本身之公司治理，以降低利益衝突情形並強化其獨立性。相關作法可參考現行信用評等機構之規範，或英國在 2010 年 1 月發布之會計師事務所治理準則（*Audit Firm Governance Code*）。
 - (7) 重新檢視所有權架構與合夥模式：現行歐盟法定審計指令要求會計師事務所應由會計師持有多數投票權並控制事務所管理委員會，且多以合夥或有限公司組織型態運作，隨著業務規模擴大與經營環境複雜度之增加，即使是大型會計師事務所亦難保其資本額足夠因應任何潛在的責任風險，建議檢討現行組織模式允許會計師事務所可以募集資金以為因應，並研擬配套方案以兼顧外部所有權人不致干預審計工作之執行。
 - (8) 集團審計：建議應加強集團審計之主查會計師角色，集團企業之主查會計師應對集團之財務報表承擔責任，故有權取得集團中聯屬公司其他會計師之報告及其複核文件。集團會計師應當介入並能清楚監督完整的審計過程，以支持其審計意見。
4. 監理：目前對於國際性會計師事務所聯盟之跨國管理組織，係由各會員國各自就該國家之聯盟事務所監理，由各自監理易產生監理上之不一致，雖然目前歐盟已成立會計師監理組織之歐洲團體（*European Group of Auditors' Oversight Bodies, EGAOB*），為更強化整合現行會計師事務所之監理，透過各會員國監理機關更密切的合作達成監理目標。相關作法包括，將現行 *EGAOB* 轉型為第三級委員會（*Lamfalussy Level 3 Committee*），成立類似歐洲證券主管機關委員會（*CERSR*）、歐洲銀行

業監管委員會（CEBS）之獨立審計監理委員會。或是成立新的歐洲監理機關，或將歐盟所有審計相關事項整合在單一金融監理機構之下。歐盟執行委員會亦建議應加強監理機關與會計師之雙向溝通機制，必要時予以強制性約束其溝通機制之建立。

5. 改善審計市場集中化與結構性問題：目前全世界之審計業務有集中於四大事務所之情況，中型會計師事務所想要進入國際審計業務可能性甚低。此市場集中現象將產生系統風險之累積，爰提出改善市場結構之五項建議：
 - (1) 聯合審計：即上市公司財務報告應指定由兩家會計師事務所共同查核簽證及出具查核報告，惟應研議聯合簽證制度對整體審計意見責任如何明確區分及不同意見存在之處理方式及相關資訊揭露機制。
 - (2) 會計師強制輪調及重新委任招標（re-tendering）：會計師強制輪調有助於提升會計師獨立性，但其須有強制重新招標措施之搭配（如受查公司應將指定會計師之標準充分資訊公開等），始能達成其最終目標。
 - (3) 改變「四大即是最好」之迷思：基於四大事務所長期以來建立之信譽及市場投資人之認同感，中小型事務所很難進入對大型上市公司審計之市場，歐盟執行委員會將再瞭解相關認知程度與利弊，試圖破除相關迷思；另建議成立一個歐洲會計師事務所品質認證機構，讓具有合適資格有能力查核大型上市公司之會計師事務所都能獲得認證。
 - (4) 研擬緊急應變計畫：鑑於目前審計市場之集中化，為避免大型會計師事務所迅速解散產生市場結構風險及審計服務提供陷入混亂，歐盟執行委員會刻討論研擬相關緊急應變計畫。如配合前述之聯合簽證制度，可立即由存續會計師事務所持續提供審計服務。另亦可參酌銀行倒閉的處理方法研擬相關應變措施。
 - (5) 重新評估趨動合併之效益：歐盟執委會將檢視大型事務所近十幾年來持續進行合併之利弊，並檢視其預期合併效益之達成情形、創新審計方法之執行情形（尤其是對複雜的金融創新工具之審計方法）。
6. 建立單一歐洲審計服務市場：鑑於歐洲審計市場仍存在若干法規面整合之障礙，阻礙會計師事務所之跨國營運，尤其是對中小型會計師事務所影響程度更甚。為提升事務所簽證市場之競爭性及降低在歐洲提供審計服務的成本，爰提出建立單一歐洲審計服務市場，目的為創造一個全歐洲的登記

制度，在歐盟境內適用共同的專業資格要求、共同的治理制度及獨立性規定等。

7. 簡化中小企業與中小型事務所之監理：中小型執業會計師的客戶通常是中小企業，隨著審計監理環境的改變，為符合中小型執業會計師之業務特性，似可在適當的品質管制規範下允許其提供「有限度審計」或「法定複核」，將有助於會計師降低業務成本並提供客戶更好的服務。
8. 持續增進國際合作：目前歐盟法定審計指令已提供歐盟審計監理機關與非歐盟國家國際合作的基礎。目前在歐盟當地交易所掛牌上市之外國公司，其財務報告係由歐盟以外第三國之會計師或會計師事務所查核簽證者，該第三國之會計師或會計師事務所亦須向掛牌所屬之歐盟國家主管機關註冊並接受其監督管理；然若該第三國之會計師監督機制已獲得歐盟承認與歐盟體制相當（**Equivalence**），基於互惠及互信原則，歐盟及該第三國可相互豁免會計師跨國登錄及監督管理作業。

（二）上開綠皮書審計政策，歐盟執行委員會於 2010 年 2 月 10 日於布魯塞爾舉行之會議中提供利害關係人有機會討論綠皮書之諮詢和政策選擇上的初步結果，並探討未來施行方向⁴。並將於 2011 年 11 月提出具體續後行動建議。

（三）與非歐盟國家之合作：歐盟執行委員會不僅在歐洲地區，亦於歐洲以外地區促進其合作及相互依存之審計監管模式，以避免重複之審計監理工作及減少會計師事務所不必要之負擔。歐盟執行委員會已於 2011 年 1 月 19 日宣布包括澳洲、加拿大、中國、克羅地亞、日本、新加坡、南韓、南非、瑞士及美國等 10 個非歐盟國家之審計監理制度等同於歐盟國家。因此歐盟國家之審計監理機構可依賴上揭等同於歐盟國家審計監理制度之非歐盟國家之審計監理檢查工作。另所依賴上揭各國所執行之審計監理或與其之相互合作，將取決於與之簽署之合約。此外，歐盟業授予 20 個非歐盟國家一過渡性制度直到 2012 年 7 月 31 日，上開過渡性制度期間內，該等國家會計師事務所只要主動向歐盟主管機關提供相關資訊，即可豁免向歐盟註冊並受其監督，而可繼續為歐盟上市公司辦理查核簽證業務。

（四）交換審計監理工作底稿：於 2010 年 9 月歐盟執行委員會通過與澳洲及美國之監理機關交換審計監理工作底稿之決定，透過各國監理機構之交換分享監

⁴ 相關談話及報告內容置於：http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/conference_20110209_en.htm。另會議之節錄影片請詳：<http://www.youtube.com/watch?v=XUyvBrX-POM>

理工作底稿，可使歐盟成員國與澳洲及美國之監理機關締結雙邊工作協議，如英國即與美國 PCAOB 簽訂締結雙邊合作事宜。另歐盟監理機構亦將於近期與美國 PCAOB 簽訂締結雙邊合作之相關協議。另歐盟執行委員會於 2010 年 2 月 5 日已採認加拿大、日本及瑞士之監理機構所執行之審計監理工作，其他歐盟成員國亦持續與加拿大及瑞士溝通有關締結雙邊交換審計監理工作底稿之合作事宜。

- (五) 除了綠皮書，歐盟執行委員會已委託研究法定審計指令之應用列入歐盟成員國立法之影響，此項研究將提供對歐洲審計市場之數據，並將由歐洲管理學院展開。

二、世界銀行：於 2011 年 4 月之會議主要說明監督小組對 IFAC 改革執行成果有效性評估報告內容：

- (一) 按 IFAC 提出改革議題 (IFAC Reforms) 係起因於 2002 年的財務報導和審計發生問題，使得社會對其信心崩毀，改革目標在於增加民眾信心，以建立高品質的審計，其改革有三大目標：

1. 提升多元性 (Greater diversity)：提供更多機會讓審計專業以外的看法可以被帶進準則制定作業中。
2. 提升透明度 (Enhanced transparency)：為有關準則制定作業之制定要素資訊的取得，提供更多更簡易的管道。
3. 增加可信賴性 (Accountability)：為準則制定作業與新的公共利益監督團體的監督之間提供一個聯結。

- (二) IFAC 與監督小組 (MG) 於 2003 年起，對於「財務報表高品質審計的重要性」以及「重建並提升大眾對於財務報導和審計之信心的需求」開啟對話，並由 MG 扮演著 IFAC 改革議題執行成果的事後檢視者，其評估作業包括 IFAC 提出的改革條款是否確實被執行及提出是否有其他可以進一步協助改革目標的行動。MG 提出之評估結論與建議如下：

1. 有關 IFAC 改革條款是否確實被執行部分：主要改革議題執行事項包括審計、道德及教育委員會的組成與功能的改變、加強規劃其個別的諮詢建議小組 (Consultative Advisory Groups)，以及 2005 年建立公眾利益監督委員會 (以下簡稱 PIOB) 以監督委員會委員的委任與其所使用的準則制定

程序。PIOB 被指派監督 IFAC 會員國在採用和執行其專業標準的遵行方案，而 PIOB 的會員是由 MG 指定，必須負起批核 PIOB 預算及監督 PIOB 一切行動的責任。MG 認為相關改革議題大部分已被執行，可從改革三大目標來檢視：

- (1) 多元性方面：委員會對於準則制定作業的各種意見的接受上有顯著的進展，會員背景提升至同時擁有審計及管理經驗，而道德委員會也帶進相當多不同背景的新會員。但企業倫理的專家並未納入道德委員會之中。
 - (2) 透明度方面：其改變包括向社會大眾開放委員會議及委員會議資料公佈在 IFAC 的網站上供大眾參閱等。但準則制定委員會對於個別 MG 會員的意見提供回饋及 MG 給予審計及道德二委員會的意見並未完整建立直接的回饋機制。
 - (3) 可信賴性方面：重點在 PIOB 的建立，此機構獨立於審計專業之外，職責包含監督準則制定委員會的委員委任流程和關於 IFAC 會員遵循方案的進展等。
2. 建議短期行動方案 (Matters of Near Term Action)：由於審計及道德二委員會對財務報導審計工作有直接影響，也是改革之重點，故 MG 將焦點放在審計及道德二委員會之運作，並提出短期行動方案建議以增進三大改革目標之達成：

(1) 多元性方面：對於國際準則制定委員會的設立與組成，會員候選人除應來自各方面之技術專家外，更需擁有公共利益的經驗。故 MG 建議：

- 建立最好的準則制定委員會：IFAC 現行委員提名制度有兩項傳統與常規的限制，即 18 個會員中必須有 15 個會員是從 IFAC 與 the Forum of Firms 做出提名，間接阻擋了缺少關係的人才加入委員會；另選出的委員每年必須有 400 至 600 小時的工作時間是沒有財務上的津貼，監督團體會擔心在時間與金錢的限制下，將沒有足夠的人才資源可供選擇。故建議降低第一個慣例上的選才比例，及評估實務上能滿足第二個慣例之可行性，並建議是否要提供獎金來吸引更多各方面的人才。另建議 IFAC 也應該把委員會成員的背景清楚的放在 IFAC 的網頁上，以供所有利害關係人清楚掌握這些資訊。

- 管理委員會成員的職責：MG 肯定技術諮詢者（Technical Advisor，職務為提供委員會重要且細節的專業資訊，屬諮詢與支援角色）為委員會所扮演的重要角色，但技術諮詢者的職責應清楚被定義，且必須與委員會成員有所區隔。
- (2)透明度方面：MG 對於此目標的建議主要著重於兩點，一是對於已經提出的準則，其制定要素的觀點、見解與批評如何描述給委員會的成員；二是委員會的反應與決定要如何對制定的依據，作出可行的解釋。建議採行下列措施以增進透明度目標之達成：
- 委員會工作的制定要素投入：關於委員會的準則制定程序存在已久的做法就是透過書面意見函來發表建議或是在 CAG 會議上提討論議案，建議委員會的程序必須保證確認各利害團體的觀點，並且是強調在品質及公共利益的基本原理上而非其反映者的數量。
 - 委員會對其制定要素的回饋：為使外部的利害團體更清楚瞭解委員會之商議結果及決定，故 MG 建議委員會必須在 IFAC 的網站上提供至今每一個計劃進程所暫訂的決定摘要。
- (3)可信賴度方面：MG 強調 PIOB 對委員會工作的監督、MG 與 PIOB 的互動關係以及 MG 對改革議題整體的監督作業等，認為 PIOB 與 MG 可以更有效率且更有效果的建構其自身的運作方式，並且安排彼此之間的互動。建議：
- PIOB 監督作業的安排：在過去執行期間中，PIOB 是必須全程參與觀察所有委員會與諮詢建議小組（Consultative Advisory Groups）會議，並且用風險基礎的方法來監督所有法規及相關改革事項之執行。但 PIOB 的資金是以『盲目信託』的方式被提供（主要來源為 IFAC），在這樣的安排下，IFAC 是無權參與 PIOB 在資金運用上的方式。MG 建議與 PIOB 共同重新檢視預算資源，並針對人員與組織結構及風險評估的方式等相關議題給予建議。
 - PIOB 和 MG 之間的互動：MG 與 PIOB 的互動除了每年共同檢視 PIOB 的財務狀況外，也會定期與 PIOB 的主席和秘書長進行會議。另 MG 對 PIOB 的介入，也凸顯出 PIOB 針對所有準則制定應有的流程扮演監督角色的重要性，甚至在委員會成員的提名上，PIOB 也必須從旁協助監督整個流程的適法以及適切性。MG 將會同時改進並對監督方法提供更好的溝通模式，使其能夠與 PIOB、各委員會及主

席們、IFAC 及其他相關組織進行最佳的互動與參與。

3. 未來 MG 將持續進行之長期性研析事項 (Matters of Longer Term Analysis) :

- (1) 多元性和透明度方面：MG 會持續檢視準則制定委員會在會計人員專業組織間，是否可以徹底執行來自國際準則制定的公共利益責任，而三個標準制定委員會之間是否有利益衝突存在。
- (2) 可信賴性方面：針對國際財務報導相關準則，MG 將持續檢視國際審計相關準則的監督小組 (Monitoring Group) 與國際財務報導準則的監督委員會 (Monitoring Board) 現在所提交給國際準則的相關事項是否具有潛在的綜效，並透過目前監督委員會關於 IFRS 基金會的管理事項來檢視。

伍、結語

IFIAR 自 2006 年 9 月成立至今，已召開 9 屆會員大會，該組織成立近五年以來，於近一年來組織發展及運作模式漸趨成熟而完備，並欲透過與外界增加溝通及對外活動之參與，企圖提升其對外能見度與影響力，其未來對審計監理之影響力勢必日漸壯大，並將扮演積極而重要性之角色。

