

【專題二】

推動我國會計師事務所公布透明度報告

黃睦芸（證期局科長）

陳英閔（證期局稽核）

壹、前言

會計師事務所（以下簡稱事務所）提供獨立且專業之審計服務，能有效提升外界對於企業財務資訊的信任，爰審計服務於資本市場扮演重要角色且深具公益性（Public Interest），然工業革命以降，現代事務所開始出現，且多為合夥組織形式，故事務所不若公開發行公司有揭露財務業務資訊之義務，甚少對外揭露其管理、治理或組織架構等資訊，因此，外界不易瞭解事務所之營運及管理狀況。

基於財務報告審計之公益性，為加強外界對事務所透明度之關注，以提升審計品質，近年各國審計監理機關除推動審計品質指標（AQI）外，尚要求事務所公布「會計師事務所透明度報告（Transparency Report）」，對外揭露事務所之管理、治理或組織架構等資訊。我國亦於「資本市場藍圖」規劃推動事務所公布透明度報告之3年期程，俾供外界瞭解事務所管理、治理或組織架構，以協助企業審計委員會、投資人及一般民眾對於事務所營運情形有更多瞭解，並促進事務所間良性競爭。本文擬介紹國際間對於事務所透明度報告之規範及我國推動之規劃及作法。

貳、國際間會計師事務所透明度報告規範

一、國際證券管理機構組織（IOSCO）

IOSCO 自 2007 年即關注事務所透明度問題，IOSCO 認為公布事務所透明度報告有助提升審計品質，爰於 2015 年發布「會計師事務所透明度（Transparency of Firms that Audit Public Companies）」之研究報告，以及「會計師事務所透明度報告指引（Guide for Audit Firm Transparency Reporting¹）」，該指引對於事務所透明度報告之編製重點略以：

（一）資訊揭露原則

- 1、提供明確、有用、詳盡，且有意義之資訊予使用者。
- 2、內容應以事實基礎，不得具有誤導性。
- 3、內容不得有偏誤，或有行銷或銷售意圖。
- 4、文字應簡潔及明確，避免套用樣板文字（Boilerplate Language）。
- 5、透明度報告應提供即時、精確且完整之資訊。
- 6、平衡揭露事務所投入及產出之 AQI，並充分說明 AQI 之使用限制，例如部分指標可能不適合跨所間比較。

（二）報告內容

- 1、事務所法律及治理結構
 - (1) 事務所法律、所有權及治理結構，並揭露事務所所有之關聯企業（Affiliated Firms）、持有或享有重大利益（Significant Beneficial Interest）之個體。
 - (2) 倘事務所隸屬國際聯盟所，應提供關於國際聯盟之說明、聯盟政策及如何控管會員遵循、聯盟對成員間彼此權責之協議或安排。
- 2、提升審計品質措施
 - (1) 事務所建立、評估及控管其審計準則公報遵循之機制。

1 <https://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD511.pdf>

- (2) 事務所採取鼓勵專業懷疑之組織文化，以及治理階層重視審計品質之相關倡議。
- (3) 事務所指派合夥人及查核人員組成查核團隊之依據，例如工作量、技術能力、合夥人及查核人員之查核經驗（包括查核特定產業之經驗）等。
- (4) 事務所之風險管理程序，包括如何辨識、衡量及降低重大風險等。
- (5) 會計師對審計品質之課責性，包括如何衡量會計師審計品質，以及審計品質如何影響會計師之報酬。

3、事務所內部審計品質指標

- (1) 事務所針對各式監理規範執行內部控管之結果，有重大待改善之項目，例如專業持續進修、案件承接與續任、事務所獨立性、品質控管及後續改善計畫等。
- (2) 投入指標，包括事務所人員及資源投入。相關指標如非審計及審計服務公費比例、合夥人及查核人員之查核經驗。
- (3) 產出指標（須提供跨期比較資訊），應提供採用渠等指標之完整方法論說明。基於比較目的，倘事務所當年度擬以新指標取代原指標時，當年度透明度報告仍應將原先指標予以併陳。
- (4) 其他衡量指標。

4、事務所外部審計品質資訊

- (1) 審計監理機關檢查結果：監理機構之檢查結果應納入事務所透明度報告，於不違反法令或監理規範下，應揭露監理機關檢查範圍及主要檢查缺失、監理機關名稱及事務所後續採取改善措施。
- (2) 外部單位（含會計師同業）評鑑結果：應說明事務所法令及相關規定遵循面之重大缺失，例如專業持續進修、品質控管及獨立性等。

5、報導頻率：每年至少發布 1 次。

6、公布方式：事務所應於網站公布透明度報告，且應主動提供予掛牌公司審計委員會參酌，以提升外界對事務所治理及審計品質之關注。

二、歐盟

除前揭 IOSCO 對事務所透明度報告發布指引外，歐盟長期位居全球審計監理改革先行者之角色，國際間對於事務所透明度報告最重要之規範，當屬歐盟審計法規。查歐盟審計法規（Regulation (EU) No 537/2014²）第 13 條要求，歐盟會計師事務所應自 2016 年 6 月起公布事務所透明度報告，且同條對於事務所編製及公布透明度報告訂有相關規範，彙整如次：

- (一) 對公共利益組織（PIE）執行法定審計業務之事務所，應於每年會計年度（Financial Year）終了後 4 個月內於事務所官網公布透明度報告，且至少留存 5 年；透明度報告公布（或有更新）時，應告知監理機關；透明度報告後續如有更新，原先版本亦須於網站上留存。
- (二) 透明度報告至少應包含以下內容：
 - 1、事務所法律之結構及所有權歸屬。
 - 2、倘事務所係屬國際聯盟所會員，應提供以下資訊：
 - (1) 關於國際聯盟所之說明，以及聯盟所之法律及架構安排。
 - (2) 聯盟所會員名稱。
 - (3) 聯盟所會員營運國家，或註冊辦公室、主要營運地。
 - (4) 個別會計師或會員所來自財務報告查核業務之總營收。
- 3、事務所治理架構。
- 4、事務所內部控制制度之說明，暨管理階層對其有效性說明。
- 5、最近一次監理機關執行事務所檢查之時間。
- 6、去年會計年度查核 PIE 之名單³。
- 7、說明事務所獨立性遵循執行情形，並確認內部已進行獨立性遵循之評估。
- 8、會計師專業持續進修之遵循情形⁴說明。

2 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014R0537&from=EN>

3 除能向監理機關證明，揭露該資訊可能導致人身安全之危害，得免于揭露外，其餘應予以揭露。

4 歐盟指令 (Direct 2006/43/EC) 第 13 條有關會計師持續進修之規範。

- 9、合夥人薪酬決定基礎。
- 10、簽證會計師輪調政策。
- 11、事務所總營收，並依下列類別拆分：
 - (1) 自簽證 PIE 客戶之年度合併財務報告，所獲取之審計服務收入、簽證母公司為 PIE 客戶之年度合併財務報告，所獲取之審計服務收入；
 - (2) 自簽證非 PIE 客戶之年度合併財務報告，所獲取之審計服務收入；自簽證之 PIE 客戶獲取之非審計服務收入；自簽證之非 PIE 獲取之非審計服務收入。
- 12、透明度報告應由會計師或事務所簽署。

三、英國

作為前歐盟成員，英國要求事務所編製透明度報告時，除須遵循歐盟規定外，英國財務報導委員會（FRC）尚發布「事務所治理守則（Audit Firm Governance Code Revised 2016⁵）」（下稱治理守則），針對簽證掛牌公司家數超過 20 家之事務所編製透明度報告，訂有額外揭露規範如下：

- （一）事務所治理架構及管理階層如何運作、渠等責任及所負責之決策類型，並說明該治理架構之安排如何達成對審計業務及整體事務所之監督，以確保該治理守則的目的之順利達成。
- （二）完整說明事務所治理架構及管理階層之姓名及職稱、渠等如何指派或選任、任期年限及已服務期間、相關會議出席情形及重要人口特徵資訊（Biographical Details）。
- （三）採用與事務所治理相關之績效指標（KPI）及其評量結果。
- （四）說明如何處理事務所潛在或實際之利害衝突。
- （五）說明執行事務所內部控制系統有效性之評估、說明並確認已採用必要措施，以改善重大缺失，並應說明針對財務報告或管理階層評論（Management Commentary）涉及內部控制層面之重大議題所採行之控管措施。

5 <https://www.frc.org.uk/getattachment/8e2026c0-cac0-4faa-8326-4713511f139a/Audit-Firm-Governance-Code-July-2016.pdf>

(六) 透明度報告應為公允及衡平報導，且兼顧可讀性。

(七) 有關非執行業務董事 (INEs) 部分：

- 1、如未能指派 3 名以上 INEs (惟至少仍須指派 2 名 INEs)，應說明理由。
- 2、說明 INEs 之任命、退休及辭職情形、INEs 之薪酬、職責、如何完成其職責、以及事務所如何協助 INEs 履行其職責；並說明事務所安排配置 INEs 之理由，例如關於配置 INEs 於事務所董事會 (Main Board) 或公共利益委員會 (Public Interest Committee) 人數之安排。
- 3、INEs 應說明其為符合該治理守則之目標 (如提升審計品質、協助維護事務所聲譽、降低事務所倒閉風險等)，所採行之措施或努力。
- 4、評估 INEs 對於審計業務獨立性影響之衡量標準，以及評估 INEs 獨立性之衡量標準。有關 INEs 獨立性評估條件部分，倘事務所訂有 INEs 任期期限，INEs 任職期間超過所訂期限或 9 年期限孰短者，應接受嚴謹評估，並於透明度報告中揭露評估過程。

另查英國 FRC 2019 年 9 月發布「事務所透明度報告專題報告 (Thematic Review⁶)」，FRC 針對英國境內 33 家依規必須發布透明度報告之事務所，全數檢視其透明度報告。FRC 認為推動事務所公布透明度報告之成效仍有加強空間。首先，仍有許多企業未能知悉事務所對外公布透明度報告，再者，部分企業反應透明度報告篇幅過長，且內容有美化之嫌，爰對其參考價值產生疑慮。FRC 彙整事務所採用之較佳實務作法 (Good Practice)，並鼓勵其他事務所參酌，相關作法列舉如下：

- (一) 提升報告可讀性 (Readability)：善用圖表輔助，以協助使用者理解資訊，且事務所應專注提供對利害關係人有助益之資訊，不該將透明度報告視為對外行銷之工具，避免置入相關行銷資訊，以提升報告可讀性。
- (二) 善用第三方校對者 (Third Party Proof Reader)：委託第三方校對者協助校對，並使用淺顯易懂文字 (Plain English)，減少專業術語之使用，以確保報告內容及用語為一般大眾所理解。
- (三) 了解投資人需求：鼓勵事務所透過與投資人對話，了解投資人關注之議題及

6 <https://www.frc.org.uk/getattachment/3c124043-70b7-428a-af03-9359b32652e2/Transparency-Reporting-Final.pdf>

資訊，以納入透明度報告內容。

- (四) 即早準備：建議事務所應於公布截止日前 6 月至 7 月開始準備，事務所資深管理人員以及 INEs 於初期即參與規劃，以確保透明度報告能提供對利害關係人有用之資訊。

四、澳洲

澳洲公司法（Corporations Act）第 322 條對於事務所透明度報告之相關規範，彙整如下：

- (一) 應公布透明度報告者：事務所查核下列對象之總數超過 10 家者，應於會計年度終了後 4 個月內發布透明度報告，且於官網公布前，應先提報澳大利亞證券投資委員會（ASIC）：

- 1、掛牌公司（Listed Companies）
- 2、掛牌註冊計畫（Listed Registered Schemes）
- 3、經核准之存款機構
- 4、澳洲監理總署監理法規（the Australian Prudential Regulation Authority Act 1998）第 3（2）（c）、3（2）（e）條列示之機構。

- (二) 透明度報告必要揭露內容⁷：

- 1、倘事務所隸屬國際聯盟所，應提供該聯盟所之說明、法律及架構安排說明。
- 2、事務所內部控制制度。
- 3、當年度獨立性遵循情形。
- 4、最近期事務所檢查日期及檢查單位，例如 ASIC 或其他專業會計機構。
- 5、審計客戶名稱。
- 6、事務所當年度財務資訊，包括總營收、來自審計及非審計之收入。

⁷ <https://asic.gov.au/regulatory-resources/financial-reporting-and-audit/auditors/audit-transparency-reports/>

- 7、事務所之說明、法律架構、所有權及治理架構。
- 8、事務所管理或治理單位（或理事會）對於當年度事務所內部控制制度有效性之說明。
- 9、最近期事務所執行獨立性遵循評估之日期。
- 10、事務所當年度對於持續或其他專業進修最低時數要求及內容之說明。
- 11、事務所合夥人及主席（Directors）薪酬基準。

（三）透明度報告得自願揭露與審計品質相關內容，例如：

- 1、聯盟所控管機制：倘會計師隸屬聯盟所，得說明聯盟所政策、如何控管會員所之遵循及聯盟所治理結構之安排，包括聯盟所對於事務所之掌控程度。
- 2、提升或維持審計品質之相關措施如：
 - (1) 推動、評估或控管專業懷疑及公報遵循情形。
 - (2) 如何推動審計品質文化（如領導階層對於審計品質、教育倡議、品質複核之聚焦重點、鼓勵複雜案件諮詢等）
 - (3) 確保合夥人/主管、員工及專家具備充分經驗及專業、案件指派之依據，如工作量、專業能力、相關產業之查核經驗等。
 - (4) 監督及評估方式：包括合夥人/主管參與規劃與執行階段之投入情形，及即時或歸檔後之案件品質複核情形。
 - (5) 合夥人/主管及領導階層如何為審計品質負責，包括渠等績效評估以審計品質衡量情形、及績效評估與審計品質之連結程度。
- 3、內部審計品質指標：得揭露事務所採用之 AQI 及衡量結果；如於報告中揭露 AQI，應說明指標選取理由、採用指標之影響，並敘明指標之相關應用限制，例如 AQI 未能直接衡量審計案件品質、單一指標僅能衡量審計品質之單一面向，惟尚有諸多因素可能影響審計品質、相同指標儘管呈現不同數值，於不同情境下可能皆屬適當，例如合夥人對雇員比例之合理性，取決於案件性質、規模及複雜度等。

4、事務所檢查缺失：得說明事務所因應事務所檢查發現品質管制缺失所採行之相關措施。

五、日本：日本會計法規定，事務所應自 2008 年公布透明度報告，其內容應涵蓋下列資訊：

- (一) 事務所成立宗旨及歷史沿革。
- (二) 事務所係有限或無限責任制。
- (三) 業務概況。
- (四) 提供審計服務及非審計服務之說明。
- (五) 業務執行暨控管架構，包括確保服務提供、政策制定及品質控管之措施、確保不具會計師身分之合夥人無法影響審計品質之措施、最近期日本會計師公會（JICPA）之檢查日期、事務所代表人對於政策制定及落實之聲明。
- (六) 與其他事務所或會計師聯盟情形。
- (七) 與其他國外事務所聯盟情形，如為聯盟所成員，應敘明聯盟所之安排架構。
- (八) 事務所之合夥人資訊、決策單位、辦公處所及地點。
- (九) 組織架構。
- (十) 受查公司名稱清單。

參、我國事務所透明度報告規範及推動方式

一、我國事務所透明度報告規範

金管會經參考歐盟、英國、澳洲及日本等國透明度報告編製規範暨 IOSCO 之「事務所透明度報告指引」，於 110 年底發布「會計師事務所透明度報告編製原則」，內容主要包含 3 部分：原則性規範、至少應揭露事項及自願揭露事項。

(一) 原則性規範

- 1、揭露限制：透明度報告內容應以事實為基礎，不得具有誤導性，或有行銷或銷售服務之意圖。

- 2、公布期限及管道：事務所應於每會計年度終了後4個月內，依本編製原則規定編製透明度報告，並於事務所網站對外公布，且至少留存5年；報告內容如有更新時，應通知金管會，且原始版本應於網站併予留存。

（二）至少應揭露事項

- 1、事務所概況及法律架構資訊：包含事務所成立沿革及組織概況、事務所及關聯事業業務概況、法律及所有權架構，如為國際聯盟所會員，應額外揭露包括與聯盟所間主要權利及義務關係、法律架構安排及治理關係等。
- 2、治理架構與管理階層資訊：包含其職能分工、決策類型、運作方式、治理及管理階層之姓名及職稱、指派或選任方式及任期年限等。
- 3、風險控管及品質管制制度資訊：包含品質管制制度之說明及有效性之聲明，如為國際聯盟所會員應額外揭露聯盟所對於會員所之風險控管及支援情形，包括會員所是否採用聯盟所之審計方法或系統、聯盟所對於會員所之檢查情形、聯盟所政策遵循情形。
- 4、審計品質指標及獨立性資訊：金管會發布AQI範本有關專業性、品質控管及監督等3項構面之事務所層級資訊、獨立性遵循情形、合夥人及管理階層薪酬決定基礎、會計師輪調政策及治理相關績效指標。
- 5、財務及業務資訊：事務所前一年度總營收資訊，包含審計服務及非審計服務之收入，並按公開發行公司及非公開發行公司類別拆分之占比，以及前一會計年度查核公開發行公司名單。

- ## （三）自願揭露事項：例如事務所為提升會計師專業懷疑態度或提升審計品質相關計畫或措施，或有助提升管理階層獨立性或決策品質之資訊，例如外部獨立董事或董事會組成多樣性等資訊。

相較國際間揭露規範，其重點多著重於會計師事務所主體資訊，基於下列理由，金管會要求事務所應加強國際聯盟所會員與總所，以及事務所關聯事業相關資訊之揭露：

- ## （一）國際聯盟所會員與總所相關資訊：國內諸多事務所加入國際聯盟所，可能共享更多資源，對於事務所審計品質可能帶來助益，例如聯盟所成員採用全球一致之審計方法、風險管理及品質控管機制（包括定期接受聯盟所檢查）及審計科技等，能將會員所之審計品質提升至國際水準，會員所同時也須承擔

更多義務，如繳納授權金或年費等。然而，加入國際聯盟所對於審計品質之實際助益，取決於會員所與聯盟所間治理及管理架構之安排及權益義務之關係等，實務上兩造合作關係可能很嚴謹或鬆散。是以，編製原則要求加強揭露國際聯盟所會員與總所間相關資訊，如總所與會員間權利及義務、總所對會員所風險控管情形等。

- (二) 事務所關聯事業相關資訊：國內外大中型規模事務所多採用「多元業務營運模式 (Multiple-Disciplinary Practice, MDP)」—亦即在同一品牌下，除審計服務外，同時提供客戶相關之專業服務，如稅務諮詢、管理顧問及財務顧問等，爰編製原則要求加強事務所關聯事業資訊之揭露。另為利事務所遵循，編製原則規範關聯事業包括事務所之子公司及投資關聯企業。

二、我國事務所透明度報告推動方式

根據審計監理機關國際論壇 (IFIAR) 2020 年統計，50 個受訪會員中有 36 國採行透明度報告政策，其中 27 國採強制作法 (75%)，其餘為非強制作法。基於我國法規環境及事務所規模考量，又四大聯合會計師事務所 (下稱四大事務所) 簽證家數占公開發行公司達 9 成，對於公共利益影響較大等因素，金管會規劃比照我國 AQI 推動方式，採二階段方式循序推動事務所公布透明度報告，先由四大事務所試行：

- (一) 第一階段：四大事務所依編製原則於 112 年公布首份事務所透明度報告。
- (二) 第二階段：金管會將視四大事務所公布透明度報告之情形及成效，112 年後適時評估其他中小型事務所編製透明度報告之可行性。

肆、結論

為推動我國四大事務所順利於 112 年公布首份事務所透明度報告，金管會將參酌國際間已推行事務所公布透明度報告國家如英國之經驗，據以規劃相關推動措施，例如未來將加強政策宣導，讓更多企業及審計委員會知悉事務所公布透明度報告之措施，再者，提醒事務所應遵循金管會之編製原則，專注於提供對利害關係人攸關之資訊，並可參考國外如英國之較佳實務作法，俾提升透明度報告之可讀性及實際效益。