

欧盟规范法定审计的重大举措——颁布施行新的第8号公司法指令

更新日期: 2007-3-16 9:17:31 信息来源: 审计署审计科研所 字号调整: 大 中 小

胡胜校

近几年来,由于出现一些上市公司严重的财务欺诈事件,对审计师和审计事务所业务的规范,成为各国关注的问题。2002年美国制定了萨班斯法案(Sarbanes-Oxley Act of 2002),该法案对美国《1933年证券法》、《1934年证券交易法》作了不少修订,在注册会计师职业监管、公司治理、证券市场监管等多个方面作出了许多新的规定。由二十五个成员国组成的欧盟也不例外,欧盟于2006年5月17日颁布了新的第8号公司法指令(2006年6月29日生效),用于替代1984年的第8号公司法指令,并要求各成员国在2008年6月29日之前对其有关法规作出调整,做到与该指令协调一致。

在欧盟的第8号公司法指令中,根据欧盟法律的要求对公司年度会计报告或合并会计报告进行的审计被称为法定审计,欧盟成员国有关机构根据第8号公司法指令,批准从事法定审计的人员被称为法定审计师。欧盟近几年出现的财务丑闻彰显了应对新的挑战的迫切性。为此,新的第8号公司法指令增加了许多内容,采取多方面的措施对法定审计进行规范。

一. 关于法定审计师和审计事务所的执业资格

1984年第8号公司法指令共31条,主要是有关法定审计师和审计事务所执业资格的内容。新的第8号公司法指令在执业资格方面基本上重复了1984年指令的要求,如:对法定审计师学历的要求、理论知识的测试内容、免考条件、实习、继续教育、注册等方面的规定基本相同。当然两者也存在一些小的差别,如:新的指令中,理论知识测试增加了国际会计准则的内容。

二. 关于法定审计的职业道德、独立性、客观性和职业守密

1984年指令有关这方面的内容很少,只是在第三部分笼统、部分地涉及“职业诚实和独立性”,而新的指令则大大增加了具体的、新的内容。

1. 职业道德

成员国应当确保,所有的法定审计师和审计事务所遵循职业道德的原则,至少包括他们的公众利益职能、诚实、客观、职业胜任和谨慎原则。为此,欧盟委员会应当采取以原则为基础的实施措施。

2. 独立性和客观性

成员国应当确保,当进行法定审计时法定审计师和审计事务所独立于被审单位、不涉及被审单位的决策。

当某个法定审计师、审计事务所与被审单位之间存在直接或间接的财务、经营、就业或其他方面的关系,包括额外的非审计业务的提供,以致一个客观、合理、明智的第三方认为该法定审计师、审计事务所的独立性受到损害,成员国就应当确保该法定审计师或审计事务所不从事该项法定审计。

如果法定审计师或审计事务所的独立性受到威胁,该法定审计师或审计事务所必须采取防护措施以减少威胁。当威胁超过可以采取的防护措施,独立性受到损害时,该法定审计师或审计事务所就不应当从事该项法定审计。

成员国应确保,法定审计师或审计事务所在其工作底稿中用资料证明所有重大的威胁及为减少这些威胁而采取的防护措施。

为了确保审计的诚信和上述要求的统一实施,欧盟委员会可以采取以原则性为基础的实施措施。

成员国应当确保,审计事务所的所有者或股东、审计事务所及其分支机构的管理成员和监管机构不以任何方式干预代表该审计事务所从事法定审计的法定审计师的独立性和客观性。

3. 秘密与职业守密

成员国应当确保,法定审计师或审计事务所在审计时接触到的所有信息和文件,受到充分的机密与职业守密规则的保护。秘密与职业守密规则不应妨碍本指令的实施。

当一个法定审计师或审计事务所被另一个法定审计师或审计事务所替换时,前者应当向后者提供有关被审单位相关信息的进入通道。

当一个法定审计师或审计事务所停止某一特定审计事项时,该法定审计师或审计事务所仍负有对该审计

事项的守密义务。

4. 审计收费

成员国应确保有充分的规则规范法定审计的收费，即法定审计收费不受提供额外服务的影响，收费不能采取任何不确定的形式。

三. 关于审计标准和审计报告

1. 审计标准

成员国应当要求法定审计师和审计事务所在执行法定审计时遵循欧盟委员会采用的国际审计准则。当欧盟委员会未采用某一事项的审计准则情况下，成员国可以采用该事项的国内审计准则。

欧盟委员会可以通过一定的程序决定在欧盟范围内采用国际审计准则。在下列情况下，欧盟委员会应当采用国际审计准则：该项国际审计准则的开发经过正确谨慎的程序、公众监督，透明，被国际广泛接受；有助于提高年度或合并会计报告的可信度和质量；对欧盟公众有好处。

成员国在施行国际审计准则时，根据其特殊的与法定审计相关的国内法律需要，可以对审计程序或提出的要求进行适当的变通，但成员国应当确保作出的变通要有助于提高年度或合并会计报告的可信度和质量，对欧盟公众有好处。成员国至少应当在其作出变通之前6个月（当国际审计准则被采用时，该需要已经存在，必须在相应国际审计准则被采用的最近3个月内），通知欧盟委员会和其他成员国，并说明有关其特殊的国内法律需要及维持需要的依据。

成员国可以在2010年6月29日之前，对年度和合并会计报告的法定审计提出额外的要求。

2. 合并会计报告的法定审计

成员国应当确保合并会计报告的法定审计：

(1) 牵头的审计师承担对合并会计报告法定审计的全部责任；

(2) 牵头的审计师对第三国审计师、法定审计师和第三国审计主体或审计事务所为该项审计项目所做的审计工作，实施检查并维持检查的文本。牵头的审计师维持的文本，应该能使得相关管理部门对该牵头的审计师工作进行恰当的检查。

(3) 当对构成合并财务报告某一部分的审计由没有合作安排关系的第三国的审计师或审计主体承担时，牵头的审计师负责确保向公众监督机构提交恰当的有关该项审计文本化的材料。

3. 审计报告

审计事务所从事法定审计，其审计报告至少应当由代表该审计事务所从事该项审计的法定审计师签字。例外的情况，成员国可以规定该种签字不向公众披露，如果该项披露会给个人的安全带来立即的重大的威胁。但不论什么情况下，相关人员的姓名应该被有关监管机构知道。

当欧盟委员会尚未认可选用国际审计准则中的审计报告准则，欧盟委员会可以为那些根据国际会计准则编制的年度或合并会计报告的审计选定一个公共的审计报告标准。

四. 关于质量保证体系

每一个成员国应当确保所有的法定审计师和审计事务所纳入符合下列标准的质量保证体系：

1. 质量保证体系独立于被检查的法定审计师和审计事务所，受公众监督。

2. 质量保证体系所需资金不受法定审计师或审计事务所的不恰当影响。

3. 质量保证体系应当拥有充足的资源。

4. 履行质量保证检查的人员应当受过适当的职业教育和相关的与特定的质量保证检查结合的法定审计和财务报告的经验。

5. 特定质量保证检查任务检查人员的选择应当根据客观的程序来定，以保证检查人员与被检查的法定审计师或审计事务所没有利益上的矛盾。

6. 质量保证检查，辅之以充分的对审计文件的抽检测试，应当包括对审计标准应用和独立性要求的符合性、所用资源的数量质量、审计收费和审计事务所内部控制制度进行评估。

7. 质量保证检查应归结为一份包括质量保证检查主要结论的报告。

8. 质量保证检查应至少每6年进行一次。

9. 质量保证体系的总体结果应以年度报告形式发表。

10. 法定审计师或审计事务所应在合理的期限内遵循质量检查提出的建议。如果法定审计师或审计事务所不遵循提出的建议，合适的情况下，该法定审计师或审计事务所将被纳入约束系统或受到处罚。

欧盟委员会可以根据指令的规定，采取措施以促进公众对审计职能的信任、保证上述要点的实施。

五. 关于调查和处罚

1. 调查和处罚制度

成员国应当确保有效的调查和处罚制度以用来侦测、纠正和防止法定审计人员未充分履行职责的发生；

在不损害成员国国内责任制度的前提下，成员国应该针对那些不遵守本指令的法定审计师和审计事务所，给予有效的、相称的和劝阻性的惩罚；

成员国应当规定，对法定审计师和审计事务所采取的措施和进行的惩罚，将被适当地向公众披露。惩罚应当包括被取消执业资格的可能性。

2. 审计人员的责任

在2007年1月1日之前，欧盟委员会应当提交一份报告，内容包括有关当前国家责任的规定对欧盟资本市场和法定审计师和审计事务所从事法定审计的影响，包括对财务责任限制的客观性分析。合适的情况下，欧盟委员会应当进行一次公众咨询。如果认为合适的话，欧盟委员会应该向成员国提出建议。

六. 关于公众监督和成员国之间监管安排

1. 公众监督的原则

成员国应当在以下原则基础上组织一个对法定审计师和审计事务所有效的公众监督系统：

(1) 所有的法定审计和审计事务所都应当纳入公众监督系统。

(2) 公众监督体系应由熟悉法定审计领域业务的非执业者管理。然而，成员国可以允许一小部分执业者涉足公众监督系统的管理。公众监督体系管理层有关人员的选择遵循一个独立和透明的程序。

(3) 公众监督体系对下列监督承担最终责任：法定审计师和审计事务所执业资格的批准、注册；职业道德、审计事务所内部质量控制和审计标准的选择；继续教育、质量保证、调查和约束制度。

(4) 必要时，公众监督系统应该有权对法定审计师、审计事务所实施调查，并采取适当的行动。

(5) 公众监督系统应当透明，包括年度工作规划和活动报告的公布。

(6) 公众监督系统在资金方面应当得到充分的保障，不受任何来自法定审计师或审计事务所的不适当影响。

2. 欧盟层次公众监督系统之间的合作

成员国应当确保其公众监督系统的监督安排在欧盟层次就成员国的监督活动进行有效的合作，为此每一个成员国应当有一个机构专门负责确保这种合作。

3. 成员国之间监督安排的相互承认

成员国监督安排应当尊重母国（即法定审计师或审计事务所执业资格的批准国及被审单位的注册国）规则与监督的原则。

在合并报表法定审计的情况下，成员国对在其他成员国从事公司分支机构审计的法定审计师或审计事务所，可以不提出有关注册、质量保证检查、审计标准、职业道德和独立性等方面额外的要求。

当一家公司的证券在非注册成员国规范性市场上交易的情况下，该非注册成员国对从事该公司年度或合并会计报告法定审计的法定审计师或审计事务所，可以不提出有关注册、质量保证检查、审计标准、职业道德和独立性等方面额外的要求。

4. 监管机构的设置

成员国应当设置一个或多个机构以完成本指令规定的任务，并将设置情况通知欧盟委员会。机构的组织应当避免利益的冲突。

5. 成员国之间职业守秘和监管合作

负责执业资格的批准、注册、质量保证、检查和约束的成员国监管机构，根据本指令履行职责，必要时，相互之间应当相互协作，提供支持，特别是交换信息和在进行法定审计相关调查时进行合作。

职业守秘的责任适用于监管部门雇用或曾经雇用过的所有雇员。属于职业守秘的信息不得向任何其他人或机构披露，成员国法律、规范或管理程序有规定的除外。

职业守秘的规定不妨碍监管机构之间秘密信息的交换，雇员或以前的雇员必须履行保密的责任。

当一个监管机构向另一监管机构要求得到有关监管信息时，被要求的监管机构应采取措施及时搜集和提供相关信息，接受信息的机构和人员负有保密的责任。当被要求的机构不能提供相关信息时，要说明理由。

在下列三种情况下，被要求的机构可以拒绝提供信息：提供信息会负面地影响到成员国的主权、安全或公共秩序或违反国家安全规定；在成员国提出请求前，针对同一行为和同一法定审计师或审计事务所的法律程序已经开始；被要求的监管机构已经对同一行为和同一法定审计师或审计事务所的最终决定已经作出。

监管部门获取的信息只能用于本指令规定的职责的履行、或与职责履行相关的管理或法律程序。

当一个监管机构认为违反本指令的活动发生在另一个成员国，该监管机构应当尽量以一种特殊的方式通知另一个成员国的监管部门。另一个成员国的监管机构应当采取适当的行动，它应当通知前者相关的结果，并尽可能地取得较大的阶段性进展。

一个成员国的监管机构也可以要求另一个成员国的监管机构在后者领域内开展调查。它还可以进一步要求允许其一些人员参与后者的调查过程。调查应在所在成员国的全面控制之下进行。

监管机构在下列情况下可以拒绝调查要求或有关人员参与调查的要求：该调查可能会负面影响被要求成员国的主权、安全或公共秩序；针对同一行为和同一人员的法律程序已经开始；被请求成员国监管机构对有关人员的同一行为已经作出最终决定。

为了协调成员国监管机构之间信息交换和跨国界调查，欧盟委员会可以采取实施措施。

七. 法定审计师或审计事务所的聘任与解聘

法定审计师或审计事务所应当由股东大会或被审单位成员聘任。成员国可以允许可供选择的有关法定审计师或审计事务所聘任的制度或形式，只要这些制度或形式被设计为确保法定审计师或审计事务所独立于被审单位的管理部门或管理人员。

成员国应当确保法定审计师或审计事务所只在有正当理由的情况下被解聘。会计处理或审计程序方面观点的分歧不应当成为解聘的正当理由。

成员国应当确保被审单位和法定审计师或审计事务所通知公众监督机构有关聘任期内法定审计师或审计事务所被解聘或辞聘事项并对理由给出充分的解释。

八. 有关公众利益主体法定审计的特殊条款

1. 透明性报告

成员国应当确保从事公众利益主体法定审计的法定审计师和审计事务所在每一财务年度终了后的三个月内，在他们的网页上公布年度透明性报告。年度透明性报告至少包括以下内容：

- (1) 法律结构和所有权描述。
- (2) 当审计事务所属于一个网络，关于网络的描述及网络法律和结构安排。
- (3) 审计事务所管理结构的描述。
- (4) 审计事务所内部质量控制系统的描述，管理部门对职能有效性的陈述。
- (5) 上一次质量保证检查的情况。
- (6) 前一年度该审计事务所审计的公众利益主体的名单。
- (7) 关于审计事务所独立性陈述，包括独立性符合性内部检查的情况。
- (8) 审计事务所有关法定审计师继续教育政策遵循情况的陈述。
- (9) 审计事务所的重要财务信息，如：总收入与年度和合并会计报告法定审计收费、税务咨询收入及其他非审计业务收入的比例。
- (10) 合伙人报酬计算基础的信息。

成员国在例外的情况下，为了减少对人员安全紧迫的重大威胁，在必要的程度上可以不实施上述第(6)项要求。

透明性报告应当由法定审计师或审计事务所签名。

2. 审计委员会

每一公众利益主体应有一个审计委员会，成员国应当决定审计委员会是否由被审单位管理部门非执行官成员和（或）监管机构成员、和（或）被审单位股东大会任命的成员组成，至少审计委员会的一名成员是独立的并且具备会计和（或）审计能力。

审计委员会应当监督财务报告流程，监督公司内部控制、内部审计和风险管理系统的有效性，监督年度报告和合并报告的法定审计，检查和监督法定审计师或审计事务所的独立性，特别是在为被审单位提供额外服务情况下的独立性。

公众利益主体管理部门或监督机构聘任法定审计师或审计事务所的建议应该以审计委员会提出的建议为

基础。

法定审计师或审计事务所应该就法定审计的主要事项，特别是与财务报告流程相关的内部控制的主要薄弱环节，向审计委员会作出报告。

当公众利益主体有履行审计委员会类似职能的机构，成员国可以允许其不设审计委员会。在这种情况下，该主体应当揭示该机构的职能及其构成。

成员国在下列情况下可以允许免于设立审计委员会：当一个公众利益主体隶属于一个集团公司，而集团公司层次的机构设置附合本指令的要求；属于集体性投资的公众利益主体，已经对其实施监督管理；公众利益主体根据欧盟2004年第809号规定第2条第5款的规定，发行的是有资产抵押的证券，在这种情况下，成员国应当要求该主体向公众解释其设置审计委员或其他监督机构不适当的理由；贷款机构，其股票未被允许在常规的市场上交易，发行的只是债券，总的票面价值低于1亿欧元。

3. 独立性

除了前面提到的审计独立性要求，成员国应当确保公众利益主体的法定审计师或审计事务所：每年通过书面的形式向审计委员会确认与被审计的公众利益主体的独立性；向审计委员会揭示年度为被审计主体额外服务的提供情况；与审计委员会探讨对其独立性的威胁及为降低威胁采取的措施。

成员国应当确保某一被审单位的主要审计伙伴从事该单位的法定审计最长时间不超过7年，在至少2年的间隔期后可以允许其再次参与该单位的审计。

代表审计事务所从事法定审计的法定审计师或主要审计伙伴，其辞去法定审计师或主要审计伙伴的身份后至少2年，才被允许担任被审计单位的主要管理职位。

4. 质量保证

对公众利益主体法定审计师或审计事务所的质量保证检查至少每3年进行一次。

上述各项，第一项内容在1984年的第8号公司法指令中有很具体的规定，在新的第8号指令中变动不大；第二项内容，旧的指令只是笼统涉及，新的指令则有具体规定；其他各项，基本上都是新的指令中增加的内容，因此与以往相比，欧盟大大加强了对法定审计的监督和管理。

与单一的国家不同，欧盟是由25个独立国家组成的地区性组织，指令中的许多措施都是通过成员国具体实施，各国具体情况不尽相同，新指令规定的许多新的措施不可能同时在各国立立即实施，所以规定了一个过渡的时期。在2008年6月29日之前，各成员国应当在其法律中采用和颁布必要的条款，与新指令协调一致，并将法律中与新指令相关的条款内容通知欧盟委员会。随着新指令的逐步实施，被审单位财务报告的质量、法定审计师和审计事务所的执业状况必将会有一个大的改观。

[关闭窗口](#)

Copyright 2006 All Rights Reserved 中国审计学会 版权所有

地址：北京市海淀区中关村南大街4号 邮政编码：100086

信箱：shenji_xuehui@sina.com 电话：010-82199815

京ICP备05034045号