

## 【專題二】



# 國際永續確信準則 (ISSA 5000) 草案 簡介

林杼真（證期局稽核）

## 壹、前言

永續資訊揭露目前已成為全球議題，IFRS 基金會自 2020 起發布永續揭露準則草案，並由其轄下之國際永續準則委員會（International Sustainability Standards Board, ISSB）於今（2023）年 6 月發布 S1「永續相關財務資訊揭露之一般規定」及 S2「氣候相關揭露」兩號準則，嗣國際證券管理機構組織（International Organization of Securities Commissions, IOSCO）發布認可前述 ISSB 發布之準則，並鼓勵會員採用；而在歐洲地區，歐盟亦於 2021 年發布「企業永續報告指令」（Corporate Sustainability Reporting Directive, CSRD），歐盟成員國須將該指令轉化為國家法律，並於（2023）年 7 月發布採用「歐洲永續發展報告準則（European Sustainability Reporting Standards, ESRS）」，作為揭露永續資訊之依據。CSRD 法案亦規定企業之永

續報告必須進行確信，並分階段將確信程度由 2026 年得採用有限確信，提升至 2028 年須採用合理確信。美國 SEC 則於 2022 年 5 月提出法規修正案，要求公司揭露部分氣候變遷相關資訊。由上可知，全世界各地之主管機關在近幾年均開始針對永續資訊之揭露研訂相關規範。

而除了全球一致之永續資訊揭露準則外，永續資訊揭露之品質一直是外界關注之焦點，特別是投資人或其他使用企業外部資訊之人、主管機關，以及非政府組織。是以針對永續資訊之確信需求增加，部分地區（如歐盟）亦開始提出針對永續資訊執行確信之規定。在此情形下，為能就不同的永續報導執行確信，並涵蓋不同專家，目前由公眾利益監督委員會（Public Interest Oversight Board, PIOB）轄下之國際審計確信準則委員會（International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB），其為全球審計準則之制定者，爰肩負起訂定這個準則之責任，於今（2023）年 8 月完成國際永續確信準則（下稱 ISSA 5000）草案之訂定並對外公開徵詢意見，預計於 2024 年底前能對外發布正式準則內容，並自 2026 年起生效。除了這個適用所有於永續資訊確信案件之準則外，IAASB 亦預計於未來制定更多特定永續議題之確信準則規定。

我國已於 2023 年 8 月 17 日發布接軌 IFRS 永續準則藍圖，要求所有上市櫃公司須依據 ISSB 所發布之規定揭露永續資訊，並依據公司規模採分階段實施，第一階段（實收資本額達新臺幣 100 億元以上）之上市櫃公司須自 2026 年開始須依據 ISSB 準則規定編製永續相關資訊，並於 2027 年對外公告。金管會目前僅要求溫室氣體 (GHG) 及特定產業之永續指標須經會計師或查驗機構確信，未來是否擴大確信範圍，以及專家執行確信時所須依循之標準，刻正持續評估中。本篇就 IAASB 於 2023 年 8 月 2 日對外發布之 ISSA 5000 草案提供簡介，並就 IAASB 成立背景及組織、永續確信準則草案內容、IAASB 未來工作方向等進行說明及介紹。

## 貳、 IAASB 永續準則訂定過程

### 一、 IAASB 簡介

IAASB 成立於 1978 年，原本係由國際會計師聯合會（International Federation of Accountants, IFAC）主持，負責審計準則公報（International Standards on Auditing, ISAs）之制定。近年來監督小組（Monitoring Group, MG）為提升準則制定者之獨立性，避免審計準則及會計師職業道德準則之制定受到會計師業者影響，建議改由另一獨立於 IFAC 之單位來監督準則制定者之運作，嗣於今（2023）年成立國際道德及審計基金會（International Foundation of Ethics and Audit, IFEA），將 IAASB 及制定會計師職業道德準則之國際會計師職業道德準則委員會（International Ethics Standards Board for Accountants, IESBA）納入其麾下，並由兩委員會之主席共同擔任 IFEA 基金會之執行長（Co-CEO），受公共利益監督委員會（Public Interest Oversight Board, PIOB）之監督。

### 二、 在 ISSA 5000 之前

事實上，在制定 ISSA 5000 之前，IAASB 已制定並發布過其他目前被廣泛採用做為永續資訊確信案件之準則，分別是 ISAE 3000（International Standard on Assurance Engagements 3000）及 ISAE 3410。ISAE 3000 係適用於非屬歷史性財務資訊查核或核閱之確信案件，ISAE 3410 則為溫室氣體聲明之確信案件，而為與國際接軌，我國亦由財團法人會計研究發展基金會依據前開準則訂定相關規定，即現行之確信準則 3000 號（TWSAE3000）「非屬歷史性財務資訊查核或核閱之確信案件」及甫於今（2023）年 6 月完成三讀之確信準則 3410 號（TWSAE3410）「溫室氣體聲明之確信案件」。

而除了 IAASB 外，由英國非營利組織 AccountAbility（英國 AA 組織）發布之 AA 1000 確信準則（AA 1000 Assurance Standard），亦為目前被廣泛採用作為永續資訊確信之準則，與前述 ISAE 準則均規定需由專業獨立的第

三方機構執行，ISAE 主係由會計師事務所採用，而 AA1000 主要由專業驗證機構（如英國標準協會 BSI、台灣檢驗科技股份有限公司 SGS 等）在使用。前述 IAASB 及英國 AA 組織發布之準則，雖可做為永續資訊確信案件之執行依據，惟該等準則非專為永續資訊確信案件而制定。在 ISSB 及歐盟均就永續資訊之報導制定準則之情形下，未來預期將有更多企業對外揭露永續相關資訊，而為合理確保該等資訊之品質，是否需要另行制定一套全球通用，專為執行永續資訊確信案件訂定之準則，即成為各界關注之議題。

### 三、ISSA 5000 制定過程

IAASB 自 2022 年起，即開始與各方主要利害關係人針對永續資訊確信之議題進行聯繫，包含國際監理機關如 IOSCO、審計監理機關國際論壇（International Forum of Independent Audit Regulators, IFIAR）、金融穩定委員會（Financial Stability Board, FSB）、歐盟執委會（European Commission, EC）、美國證券管理委員會（United States Securities Exchange Commission, SEC）、歐洲審計監理委員會（Committee of European Auditing Oversight Bodies, CEAOB）；全球準則制定者如 IFRS 基金會轄下之國際永續準則理事會（International Sustainability Standards Board, ISSB）、全球永續性報告協會（Global Reporting Initiative, GRI）；另亦包含會計師事務所聯盟，如全球六大會計師事務所組成之全球公共政策委員會（Global Public Policy Committee of the largest international network firms, GPPC）、會計師事務所論壇（Forum of Firms, FOF）等，以及部分區域性或國家之準則制定者等。聯繫之結果明確顯示各界期盼能有一套國際級永續資訊確信準則，以提升資訊之一致性並提供高品質之確信服務，以提升外界對於永續資訊之信心。

在與各方利害關係人溝通後，為即時回應公眾需求，IAASB 於 2022 年 9 月制定了一項工作計畫，決定發展一套全球通用，專為永續報導提供確信之準則，內容涵蓋所有永續主題，且使所有確信服務提供者（包含會計師及其他非

會計師之確係服務提供者) 均能依據該準則提供一致性且高品質之確信服務。嗣 IAASB 隨即於今 (2023) 年 8 月發布 ISSA 5000 草案對外徵詢意見，徵詢期間至 2023 年 12 月 1 日。IAASB 能於短時間發展出一套針對永續資訊提供確信案件之準則，顯示其即時回應公眾需求之決心。以下謹依據其發布草案之內容，將該草案重點予以說明。

## 參、ISSA 5000 草案重點

綜觀 ISSA 5000 之訂定內容，從案件承接、事務所及案件之品質管制制度、舞弊考量、與治理單位之溝通、工作底稿、案件之評估、查核證據、查核規劃、風險管理及對於重大誤述風險之回應等，一直到期後事項、結論之形成及報告之出具等流程均有完整規定，涵蓋範圍較廣，以下謹就 ISSA 5000 草案適用範圍、制定基礎，以及草案中 6 個優先制定議題予以介紹：

### 一、草案適用範圍

IAASB 原先制定 ISSA 5000 之初衷，即係制定一套可涵蓋所有永續主題、適用於所有永續資訊確信案件之準則，草案係採原則性規範 (Principle-based)，目標為適用於所有永續資訊主題 (如氣候、勞工權利、生物多樣性等) 及主題中應揭露之資訊 (如風險與機會、治理議題、流程、策略、情境分析、承諾、目標或過去績效等)、所有報導方式 (如融入於整合性報告或年報中，或是單獨出具永續報告書等) 及所有報導準則 (IAASB 表示已參考現有主要準則如 ISSB 及 GRI 發布之準則，以及歐盟國家使用之 CSRD 規定)、所有使用者及利害關係人。除了上開所有永續確信案件均能一體適用之外，該草案尚包含下列 4 項特點：

- (一) 同時包含執行合理確信 (Reasonable Assurance) 及有限確信 (Limited Assurance) 之規定。目前世界各國對於永續資訊提供確信抱持著不同之態度。有些國家仍尚未考慮到確信的議題，而有些國家認為應強制要求永續資訊應進行確信，並先從取得有限確信開

始，未來再將確信程度提升至合理確信，是以預期未來須取得確信之永續報導案件將會增加。考量 ISSA 5000 之目標係適用於所有確信案件，故認為應將提供不同程度確信服務之情形均納入規範，並明確區別執業人員於不同程度確信案件中應執行之程序。

- (二) 所有確信服務提供者均適用該準則，不僅限於會計師。為執行高品質之永續資訊確信案件，執業人員須具備多方面專業及技能，以及永續方面之專業知識。相對於各國對於會計師簽證財務報告之資格早有規範，目前對於確信案件執業人員之規定則多尚在發展中，且目前有部分確信案件之執業人員並非執業會計師，而係其他行業之專家，執行確信案件時所採用的準則可能為 ISAE 3000、ISAE 3410，或是 ISO 之規定（如 ISO-14064）。ISSA 5000 訂定之規範可同時適用所有為永續資訊提供確信之案件，不論執業人員係會計師或其他專業確信服務提供者。
- (三) ISSA 5000 為一獨立之準則 ISSA 5000 內容涵蓋所有永續資訊確信案件所需之規範及應用方式，是以執業人員依據 ISSA 5000 規定執行永續資訊確信案件即可，不需再另外遵行 ISAE 3000 規定；而如永續資訊係併同揭露於公司之財務報告中時，則須適用 ISAs 之規定；如永續資訊係與公司財報同時揭露時，如同時作為年報（Annual Report）內容之一部分時，則須將同時揭露之財務報表視為 ISSA 5000 中規定之「其他資訊」，並考量兩者揭露內容是否存在重大不一致之情形。
- (四) 須適用品質及職業道德規範執行確信案件之團隊成員及品質管制複核人員均須適用 IESBA 有關執行確信案件之規範，或其他法規或專業上之規定；執業人員如屬於會計師事務所，則事務所須遵行國際品質管理準則第 1 號（International Standards of Quality Management 1, ISQM 1）或其他法規或專業上之規定。

## 二、草案制定方式

ISSA 5000 係以現行 ISAE 3000 修正草案及 ISAE 3410 為基礎所打造出之新準則，除此之外，亦檢視並融入部分國際審計準則（International Standards on Auditing, ISA）中適合作為永續資訊確信準則之規範內容，以及延伸外部報導確信指引（Extend External Reporting Guidance, EER Guidance）中之重要內容。簡而言之，ISSA 5000 是由現行執行永續資訊確信案件時所遵循之準則（即 ISAE 3000 及 ISAE 3410）建構而來，並加入部分審計準則公報及 EER 指引之重要規定，可說從現行 IAASB 已發布之準則中選出所有適合作為永續資訊確信之規定，整合後所形成之新準則。

## 三、優先制定之議題

ISSA 5000 對於永續資訊確信訂定一整體性規範，從案件承接評估、提供確信之範圍，到報告之出具均有訂定相關規定，是一個執行永續資訊確信案件時能獨立適用之準則，其內容相當豐富。為使外界能迅速瞭解新準則之核心內容，IAASB 爰列出 6 項須於準則中明確規範之優先議題，並針對個別議題訂定規定以及解釋及應用內容，此部分亦可能為實務上較具挑戰性之項目。以下即就六個議題內容分述如下：

（一）明確區分執業人員在執行有限確信及合理確信案件之工作量差異，包含查核證據足夠及適切程度。

1. 確信案件係指執業人員透過獲得足夠且適切之證據，以對所查證之永續資訊形成合適之意見，以提升資訊使用者對於該等永續資訊之信心。ISSA5000 中所規定之確信案件，依其提供確信程度之高低，分為「合理確信（Reasonable Assurance）」及「有限確信（Limited Assurance）」。合理確信顧名思義，即執業人員將案件發生重大誤述風險降低至合理可接受之低風險程度，並於確信報告中以正面敘述表示，確信案件中之永續資訊在所有重大方面皆為合理表達；至於有限確信，因其確信

程度較低，於報告中之表達方式也較為消極，主係說明經執行相關程序及獲得證據後，未發現永續資訊存有重大未依規定揭露之情形。

2. IAASB 認為將有限確信及合理確信於準則中併同表達係屬合理，因確信程度為相對之概念，將兩種確信案件所需執行之工作併同列示，能使合理確信工作內容差異較易被理解；又當執業人員原先對案件僅執行有限確信，嗣後可能因法令強制等原因而須提升為合理確信時，執業人員能從同一個準則中清楚分辨哪些項目是重複的，而有哪些程序是需要再進一步執行的；又或者執業人員針對同一確信案件中之不同永續資訊提供不同程度之確信時，亦可從同一準則中找出相關之確信程序。
3. IAASB 在制定草案時，即考量外界建議，清楚劃分兩種不同確信案件之工作內容，以便強調在提升確信程度時需增加執行之程序。

## （二）確信案件之範圍

1. 永續資訊之報導範圍可能涉及多個主題和主題的各個方面，或者可能只涉及特定之永續議題，是以永續資訊之報導範圍可能較為複雜（例如，可能包括價值鏈），且可能因需因應不同之揭露標準而有不同之報導範圍，亦可能因受到管理階層偏見之影響而未忠實反映整體集團架構之情形。
2. 確信案件之範圍可以從所有永續相關資訊到僅涉及某些資訊揭露。在某些情況下，執業人員的確信業務可能包括所有永續相關資訊；而在其他情況下，確信案件範圍又可能僅涉及某些資訊揭露，或者在報告範圍內的特定活動，區域或營運。執業人員需具備確信案件範圍以外之知識，以避免資訊含有重大誤述或誤導並評估確信案件範圍之合適性；此外執業人員於承接確



信案件前，應對案件有初步的瞭解，包含確信案件中之永續資訊內容，以及該等資訊是否均已包含於預計所提供之確信服務範圍中。

### （三）確信案件報導資訊所採用之基準之適當性

1. ISSA 5000 係以 ISAE 3000（修訂版）中之方法為基礎，來評估確信案件是否符合承接之先決條件，包括執業人員應評估委託單位（如上市櫃公司）是否依據相關基準（Criteria）編製永續資訊，該等規範是否適用於受委託執行確信之永續資訊，以及資訊使用者是否能取得有關該等基準之資訊。
2. 執業人員應評估永續資訊之編製所採用之基準是否妥適，並須辨別該等基準之來源。妥適之基準應具備攸關性、完整性、可靠性、中立性及可瞭解性等 5 項特性。
3. 對於明訂於法律或規定，或是經由授權或認可的機構發布的基準，其訂定之過程係是公開透明且較為嚴謹，除非存在明顯不適用之情況，則被假定為適用；但如該等基準對於部分永續資訊之衡量或評估未能提供足夠之細部規範，則可能仍需要其他單位訂定補充規定予以協助。

### （四）足夠及適切之證據

1. 對於永續資訊之確信案件，獲得具攸關性、可靠性及具前瞻性之資訊之證據及相關估計為一項大挑戰。考量 ISSA 5000 係為採用原則性規範 (principle-based) 之準則，爰納入 ISA 500（修訂版）草案中針對考量及決定是否將蒐集到之資訊作為查核證據之原則性規定，另亦將部分細部規定納入，以因應揭露範圍廣泛的永續資訊。
2. 另永續資訊相關查核證據之正確性及完整性亦相當重要。由於資訊之來源各異且範圍廣泛，有可能無法獲得足夠之查核證

據以佐證外部之資訊之準確性和完整性。前述 ISA 500（修訂版）草案規定，會計師應取得證據以確保作為查核證據之資訊具備正確性及完整性，包含來自外部來源之資訊。惟目前 ISSA 5000 所訂定之要求仍著重來自公司內部之訊息。

（五）內部控制制度

1. 執業人員需瞭解受查單位有關於永續資訊之內部控制，此有助於執業人員辨認可能發生之重大誤述類型以及可能導致出現重大資訊揭露錯誤之因素（對於有限確信）或資訊揭露中重大錯誤風險（對於合理確信）。此部分除 ISAE 3000（修正版）草案及 ISAE 3410 之規定外，尚融入 ISA 315（2019 年修正版）「對風險導向之查核」之概念和要求，以在具體規定及對風險之概念間取得平衡。
2. 有關對於內部控制制度應進行之風險程序如下：

有限確信	合理確信
應取得對特定內部控制制度要素 (components) (如控制環境、受查單位風險評估結果、資訊及溝通) 之瞭解。	應對所有內部控制制度要素取得瞭解。
如執業人員欲透過測試系統效率來取得查核證據，則在符合某些條件下，須對相關控制活動（及相關資訊環境一般控制，ITGC）進行瞭解。	如執業人員欲透過測試系統效率來取得查核證據，則須取得對相關控制進行瞭解，包含 ITGC 以及其他執業人員認為須辨認及評估管理階層聲明可能存在重大誤述風險之處，並進一步執行相關查核程序以因應上開風險。
應對欲測試之控制項目取得瞭解，並評估其設計及執行情形，以瞭解該控制是否有效及達成控制之目標。	應對欲測試之控制項目取得瞭解，並評估其設計及執行情形，以瞭解該控制是否有效以消除管理階層聲明之重大誤述風險，或能有效協助其他控制項目之運作。
根據對內部控制要素之瞭解，考量受查單位之內部控制是否存在相關缺失。	根據對內部控制要素之瞭解，判斷受查單位之內部控制是否存在相關缺失。

## （六）重大性

為了確信案件之查核規劃及執行，並評估永續資訊是否有重大誤述之情形，執業人員應考量執行資訊揭露之重大性，並計算量化資訊揭露之重大性金額（包括執行重大性之金額）。由於永續資訊揭露範圍甚廣，且部分資訊須以敘述性之質性方式揭露，無法以設定量化數字判斷重大性，爰 IAASB 係針對量化及質性給予不同之規範。

1. 與財務報告審計案件一樣，在規劃及執行永續資訊之確信案件時，應考量永續資訊是否存在重大誤述情形。在制定草案的過程中，IAASB 亦收到了來自利害關係人有關執業人員及受查單位應考量重大性之意見。針對執業人員對於重大性應執行之程序時，究應規定執業人員「考量」重大性，或是「判斷」重大性，經 IAASB 與各方經過廣泛討論後，決定採取兩種不同之方式，就涉及質性之資訊揭露應考量其重大性，而對於量化之資訊揭露，則應判斷其重大性。
2. 並非所有永續資訊揭露所所涉及之重大性均相同。通常不同揭露內容之重大性也會不同。即使是相同之資訊使用者，對於不同永續議題會有不同之資訊需求，對於錯誤容忍度亦不同，或揭露時所使用之衡量單位不同。
3. 對於執行重大性之考量：草案中亦包含對於風險總量（例如未更正或遺漏之金額之總和具有重大性）之概念，對於量化方式揭露之永續資訊應設定執行重大性之金額，使執行人員能將案件風險降至適當之低風險程度；至於質性資訊，目前沒有訂定執行重大性之規定，而另於解釋及應用部納入 EER 指引中有關部分，供執行人員做為考量總體風險之依據。

## 肆、IAASB 未來工作方向

ISSA5000 草案所涉及之議題甚為廣泛，未來亦將做全球永續資訊確信案

件之通用準則，IAASB 在制定時即持續與各方利害關係人聯繫交換意見外，草案於 8 月 2 日發布後，亦舉辦多場線上研討會（Webinar）及圓桌會議（如 9 月 14 日與 IFIAR 會員進行交流），向各界介紹草案內容，並接受與會者提問，事後亦將相關資訊置於官網供外界瀏覽。

## 伍、 結語

自 2021 年在英國格拉斯哥舉辦之聯合國氣候變遷綱要公約第 26 次締約方會議（COP 26）後，各國為達成 2050 之淨零目標，紛紛加速永續轉型之推動。在 ISSB 及 EFRAG 相繼推出永續資訊揭露之規定後，企業揭露永續資訊已成為國際趨勢，且可預期揭露之規定將從自願提升為強制。惟對於投資人及其他利害關係人而言，企業所揭露之永續資訊究竟是否具有可信度才是關鍵，而由獨立於企業之第三方為永續資訊提供確信，即是提升永續資訊可靠度之最佳方法。考量永續資訊範圍極廣，IAASB 爰針對永續資訊制定新準則，本文僅先就準則所提出之 6 大優先議題進行簡介，其餘尚包含舞弊考量、專業懷疑、對重大誤述金額之衡量、與管理階層之溝通事項等重要議題，建議會計師及其他確信機構宜及早瞭解草案規定，以掌握國際趨勢，並持續提供符合品質之確信服務。

### ~ 當日沖銷交易小提醒 ~

**投資人從事當日沖銷交易前，應評估自身財務狀況、投資經驗，並衡量股價波動及無法完成反方向沖銷恐面臨違約等投資風險。**