

【專題一】

原則性的內部控制處理準則



王怡心（台北大學會計學系教授）

壹、前言

企業財務報導的正確性，與內部控制和內部稽核的落實程度有著高度的相關性。為提升金融市場的財務資訊品質，金管會把內控自行評估的範圍適用到所有上市、上櫃公司，且要求這些企業必須每年申報「內部控制聲明書」，並登載於年報及公開說明書中。此外，內部控制準則的規範與刑事處罰已正式法治化，對上市、上櫃公司之內部貪污、舞弊情事、不實財報等弊端的發生，能產生更大的嚇阻作用。

內部控制聲明書的主要重點，是依據內部控制處理準則，要求公開發行公司董事長與高階主管提出書面聲明，表示確知建立、實施和維護內部控制制度，係屬公司董事會及管理階層之責任；其目的在於確保對營運效果及效率（含獲利、績效及保障資產安全等）、財務報導可靠性及相關法令遵循等目標的達成，並提供資產安全合理的保證。事實上，要真正地提升資本市場的財務資訊品質，必須仰賴企業的自律，輔以政府的他律。也就是說，公司從基層員工到董事會成員都要清楚地知道，必須務實地遵循內部控制準則的基本規範，各個單位定期作好內控自評工作，並且有稽核人員不定期和定期的查核；如找出內控缺失，必須要有改善建議和追蹤行動，才能符合法令規定。

貳、沙賓法案問卷與相關調查報告

自 2001 年起，一連串的企業醜聞、破產消息不斷，包括安隆（Enron）、世界通訊（WorldCom）、愛德爾菲（Adelphia）等，投資人不再相信自己是在「資訊充

分」情況下進行投資決策。為挽救投資人信心，2002年7月美國國會通過沙賓法案（Sarbanes-Oxley Act of 2002，簡稱SOX），布希（George W. Bush）總統簽署後實施，該法案正式名稱為「公開發行公司會計改革及投資人保護法案」（Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act of 2002），主要目的是在監督美國公開發行公司提供正確、可靠的資訊，作為投資人決策參考，並促使企業投入更多資源於建立與維護公司內部控制。相較COSO Report內部控制整合架構之建議，SOX係以法律形式強制要求企業管理階層必須建立與維護適當的內部控制架構與程序，並且每年評估和報告關於財務報導的內部控制有效性（SOX404條款）。

COSO報告與SOX法案均是強調內部控制的重要性，從COSO發布的一連串報告與指引中，可以瞭解內部控制的要素、原則與實務指引；SOX強調公司所建立和執行之內部控制制度需確保具有「有效性」。COSO報告雖然為內控提供了基本架構，要真正落實，則應從是否有可遵循的制式化控制（hard control）及人性化控制（soft control）兩方面同時進行，並需透過內部控制自我評估（Control Self Assessment, CSA），才能有效落實相關控制程序。SOX主要強調(1)管理階層必須對公司控制系統進行衡量與發現其重大缺失，並經由執行長（CEO）、財務長（CFO）以個人名義保證財務報導的內部控制之有效性；(2)外部審計人員對公司之揭露事項進行查核，並提出審查意見。

因SOX法案有明令美國政府設立「公開發行公司會計監督委員會」（Public Company Accounting Oversight Board，簡稱PCAOB），並禁止會計師為受查客戶同時提供審計與非審計服務，且要求分析師進行利益迴避，及白領階級犯罪加重刑罰等相關規範。SOX問卷多依照法案之條文個別進行設計，為使研究聚焦，本文僅整理該法案第3章「企業責任」（Corporate Responsibility）、第4章「強化財務揭露」（Enhanced Financial Disclosures）中，與企業內部控制高度相關的302、404條款之重要內容及相關問卷問題。

SOX法案第3章第302條款，企業之執行長（CEO）、財務長（CFO）需對公司年度財務報表或各季財報進行簽署，並聲明下列事項：(1)已審閱該財務報表；(2)對重要事項無不實陳述或有所遺漏；(3)已對公司重要之財務狀況、經營成果等進行合理表達；(4)負責建立與維持公司有效之內部控制；(5)已向審計委員會揭露有關內部控制缺失及相關員工舞弊事件；(6)已於報告中指出任何影響內部控制有效性之因素，並對顯著不足及重大缺失提出改正措施。企業管理階層對內部控制的責任相關問題，摘要整理如表1。

表 1 管理階層內部控制的責任相關問題

項次	問題內容
一	簽署者（為公司執行者與財務長，以下稱之「管理階層」）是否已審閱過公司財務報告？
二	就管理階層所知，該報告是否不實陳述或遺漏？
三	就管理階層所知，報告中之財務報表與相關資訊，是否已充分表達公司財務狀況及經營成果？
四	管理階層是否負責建立與維護公司內部控制？
五	公司內部控制之設計，是否能確保管理階層瞭解公司及關係企業之重要資訊，特別在財務報告編製之相關訊息？
六	管理階層是否已在財務報告公布前 90 天內，對公司之內部控制有效性進行評估？
七	依據內部控制有效性評估結果，管理階層是否已在財務報告中，表達其相關結論？
八	管理階層是否已向審計委員會，揭露任何有關設計與執行內部控制之不足，及公司內部控制之重大缺失事項？
九	管理階層是否已向審計委員會揭露所有舞弊事件，及公司管理階層、其他員工在舞弊事件中的角色？
十	管理階層是否已在報告中，指出所有關於內部控制之改變及相關影響因素？對於公司內部控制之嚴重不足、重大缺失是否有提出改正措施？

SOX 法案第 4 章第 404 條款，略述如下：(1)對財務報告部分，管理階層有義務建立並維護適當的內部控制架構與程序。(2)在會計年度結束後，管理階層必須就其內部控制結構與程序，對於財務報導之有效性進行評估。因此，管理階層對其內部控制進行評估，應依「公開發行公司會計監督委員會」（PCAOB）所訂定之標準，進行認證與查核。

相關評估標準與查核事項，已由美國證管會（SEC）及公開發行公司會計監督委員會（PCAOB），訂定辦法執行，故就執行 404 條款之影響問題整理如表 2。

表 2 內部控制強化財務揭露相關問題

項目	問題內容
一	公司內部控制品質是否有所改善？
二	公司是否增加審計委員會對公司財務報導之內部控制（ICFR）的信心？
三	公司財務報表的品質是否有所改善？
四	公司是否增加預防與偵測舞弊之能力？
五	公司是否增加募集資金之能力？
六	公司是否提高投資人對公司之信心？
七	公司是否提升營運的效率？
八	公司是否提升財務報導處理之效率？
九	公司是否提升財務報表之即時性審計？
十	公司普通股之流動性是否增加？

自美國 SOX 法案通過實施以來，關於公開發行公司遵行該法案之成本－效益爭論就從未停止過，尤其針對 404 條款中要求企業對財務報導的內部控制（Internal Control over Financial Reporting，簡稱為 ICFR）之有效性進行自我評估，再由獨立會計師對自評結果進行查核。美國證管會於 2009 年 9 月公布一份研究報告，係透過網路問卷與電話訪談方式，對公開發行公司、財務報表外部使用人及會計師進行調查，以求瞭解企業遵循 404 條款之成本與利益。調查研究結果發現，遵循成本會隨公司規模而增加，隨遵循時間愈久而減少；在效益方面，受訪者普遍認為遵循 404 條款所增加之直接效益（例如：較好的財務報表內部控制、較高的財務報表品質等）較為顯著，而相關的間接效益（例如：提高投資人信心、降低資金成本等）則不明顯。

另外，該調查研究報告也針對 2007 年改革作法之成果進行分析。該研究結果使得美國證管會採用相關的內部控制指引與新的審計準則（No.5），有助於降低企業建立與維護有效內部控制之成本。

在前述改革作法中，最引人矚目的莫過於 PCAOB 提出新第 5 號審計準則（Auditing Standard NO.5，簡稱 AS 5）取代原本第 2 號審計準則（Auditing Standard NO. 2，簡稱 AS 2），從美國證管會 2007 年核定 PCAOB 提案的命令中得知，AS 5 著重在對內部控制最重要之事務進行查核；刪除會計師需對管理程序進行評估之要求；允許將先前審計所得之知識，納入內部控制查核之考量；將查核要求調整聚焦在風險方面；鼓勵對較小、作業較不複雜公司縮小審計範圍（Scaling the Audit）；減少過於詳細與明確之內容，以簡化要求事項。

與原審計準則相較，新的審計準則主要採原則基礎（principles-based）；結合不同類型公司採用不同審計範圍之概念；增加對組織層級控制（entity-level control）的討論；減少對個別控制層級分別評估風險等。

概論「沙賓法案」的內容，主要在修正美國 30 年代的證交法（Securities Exchange Act），有關內部控制執行與有效性的細部要求，由該法案所設立的公開發行公司會計監督委員會（PCAOB）及美國證管會（SEC）訂定辦法執行，也就是所謂的第 2 號審計準則（Auditing Standard NO. 2，簡稱為 AS 2）。但是，過於繁複的細節與大量文件化的要求，使得美國企業界紛紛建議改革，於 2007 年由 SEC 對內部控制發布「管理者指引」（簡稱為 Management Guidance）、PCAOB 訂定新的內部控制審計準則（Auditing Standard NO. 5，簡稱為 AS 5），為企業遵循「沙賓法案」第 404 條款提供更符合成本－效益之方法，並提高企業落實內部控制之意願。

參、香港、美國、我國內部控制制度之比較

一、法令規定

(一)香港

香港企業的內部控制聲明資訊主要置於企業年報的《企業管治報告》項中，大致依據香港聯合交易所有限公司證券上市規則《企業管治報告》之規定及項目分類，報導企業相關資訊。

香港《企業管治常規守則》訂明良好企業管治的原則及分兩層次的建議：(a)守則條文；及(b)最佳建議常規。在香港《企業管治常規守則》的前言部分，即明言企業應遵守之守則條文，但企業亦可選擇偏離守則條文行事。建議最佳常規只屬指引，企業可以將其認為合適的條文，自行制定適合自己的企業管治常規守則。

由此可知，香港企業的內部控制聲明資訊中，各項要點並非強制規定公佈，而是政府鼓勵企業公佈自己的內部控制訊息，讓投資人能更瞭解企業內部控制相關資訊。企業如有任何偏離守則條文之事項，需按照規定提出企業經過深思熟慮的理由。

香港企業遵守《企業管治常規守則》的要求，在年報的企業管治報告主要是參照《企業管治報告》的項目所編寫。香港強制披露要求的規定，大多與董事會相關，不難看出香港政府較著重於董事會及高階管理人的內部控制，也就是 COSO 控制環境要素。

(二)美國

美國於 2001 年及 2002 年連續爆發了安隆 (Enron) 及世界通訊 (Worldcom) 等重大弊案之後，美國國會於 2002 年 7 月通過沙賓法案 (Sarbanes-Oxley Act of 2002)，沙賓法案第 404 條條款對於公開發行公司有下列規定：

- ▶ 公開發行公司應於每年公告的年報中報導與財務報導有關之內部控制制度。
- ▶ 公司每年必須聘任查核其財務報表的會計師事務所，對於管理當局所報導的財務報導內部控制之有效性進行查核並提出審查報告。

美國傾向於不公開企業內部控制缺失於企業年報中，避免造成投資人對企業的信心動搖。另外，與台灣企業年報最大的不同點，在於美國會計師會在企業年報中特別揭露查核該企業內部控制制度的有效性之審查報告，以確保該企業與財務報導有關之內部控制制度的有效性。

(三)我國

我國於內部控制制度處理準則中，規範首次辦理股票公開發行及公開發行公司，應每年依規定將內部控制制度聲明書於指定網站辦理公告申報。此點與美國規定不同，美國於 2002 年沙賓法案第 404 條款中，規定公開發行公司應評估財務報導有關之內部控制的有效性，並向主管機關公告申報內部控制制度聲明書。

除證券、期貨、金融及保險等事業之相關法律另有規定者外，其他公開發行公司依據公開發行公司建立內部控制制度處理準則（以下稱處理準則）都應出具內部

控制聲明書（處理準則第二條），依規定刊登於年報、股票公開發行說明書及公開說明書（處理準則二十四條）。

處理準則第二十二條規定，各公開發行公司自行檢查內部單位及其子公司之內部控制制度，再由內部稽核單位覆核，併同稽核單位所發現之內部控制缺失及異常事項改善情形，以作為董事會及總經理評估整體內部控制制度有效性及出具內部控制制度聲明書之主要依據。處理準則中並未詳細規定各公開發行公司是否需於聲明書上蓋公司章，因此少數公司並未加蓋公司章；然而，董事長與總經理採用簽名與蓋章居多。

對內部控制制度進行審計，屬於專案審查範圍，因此台灣大多數公司並未要求會計師對於公司年度整體內部控制制度進行審計。相對地，僅於會計師對公司財務報表進行審計時，會計師會對與財務報表相關之內部控制進行審計，測試公司是否設計內部控制制度及其有效性。

如表 3 所示，香港和美國的內部控制相關規定，不論那一種行業，只有一種法令規定。香港主要為香港聯交所於 2004 年 11 月頒布企業管治常規守則及企業管治報告；美國主要為 2002 年沙賓法案 404 條款。反觀我國在 2010 年以前，適用於金融機構的內部控制相關規定有 9 種，適用於其他非金融公開發行公司則依據公開發行公司建立內部控制制度處理準則，亦即我國內部控制相關規定有 10 種；在 2010 年，金管會將 10 種整併為金融業 3 種和非金融業 1 種。

表 3 香港、美國及我國金融業及非金融業內部控制法規比較

	金融業	非金融業
香港	香港聯交所於 2004 年 11 月頒布企業管治常規守則及企業管治報告，發行人需遵守守則條文，若有任何偏離企業管治守則之處，則必須提出理由。 ●企業管治常規守則之內容包括董事、董事及高級管理人員的薪酬、董事會權力的轉授，以及與股東的溝通等。 ●公司必須在其半年度報告及年報中，說明其於有關會計期間有否遵守企業管治守則所載的「守則條文」 公司如有任何偏離載於企業管治守則內「守則條文」的行為，必須提供經過深思熟慮之理由。	
美國	2002 年沙賓法案 404 條款 ●公開發行公司應於每年公告的年報中，報導與財務報導有關之內部控制制度。 ●公司每年必須聘任查核其財務報表的會計師事務所對於管理當局所報導內部控制之有效性進行查核，並提出審查報告。	
我國	●『金融控股公司及銀行業內部控制及稽核制度實施辦法』（2010 年 3 月 29 日訂定） ●『證券暨期貨市場各服務事業建立	除證券、期貨、金融及保險等事業之相關法律另有規定者外，其他公開發行公司都應依據『公開發行公司建立內部控制制度處理準則』（2009 年 3

	金融業	非金融業
	<p>內部控制制度處理準則』(2010年3月24日修正)</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 『保險業內部控制及稽核制度實施辦法』(2010年3月17日修正) ● 金融控股公司內部控制及稽核制度實施辦法(2010年3月29日廢止) ● 銀行內部控制及稽核制度實施辦法(2010年3月29日廢止) ● 信用合作社內部控制及稽核制度實施辦法(2010年3月29日廢止) ● 票券商內部控制及稽核制度實施辦法(2010年3月29日廢止) ● 信託業內部控制及稽核制度實施辦法(2010年3月29日廢止) ● 證券投資信託事業及經營接受客戶全權委託投資業務之證券投資顧問事業建立內部控制制度處理準則(2010年3月24日廢止) 	<p>月18日修正)。</p>

二、內部控制制度聲明書

香港聯交所所頒布企業管治常規守則及企業管治報告，要求公司於年報中揭露任何偏離企業管治守則之處，並且提出理由。公司除了在半年度報告及年報中說明其於有關會計期間有否遵守企業管治守則所載的「守則條文」之外，還須在年報中刊載「企業管治報告」，內容包括有關企業管治常規的指定揭露資料。企業如有任何偏離載於企業管治守則內「守則條文」的行為，必須提供經過深思熟慮之理由。

美國於2002年沙賓法案第404條款中，亦規定公開發行公司應評估內部控制制度，並向主管機關公告申報公司的財務報導內部控制之管理報告(Management's Report on Internal Control Over Financial Reporting)，由負責財務報導之管理階層-執行長和財務長(CEO、CFO)簽署。

此外，美國沙賓法案第404條款規定內部控制聲明書要提及，已委託會計師針對財務報導的內部控制之有效性，提出公司的財務報導內部控制之獨立註冊會計師事務所審查報告(Report of Independent Registered Public Accounting Firm - Internal Control Over Financial Reporting)，亦即會計師每年對財務報導的內部控制之有效性必須進行查核。

香港強調公司治理，並且加強董事會之職責。除此之外，要求公司需確實揭露違反公司治理守則項目，並敘明違反之理由。如此一來，各公司必須一一檢視是否

違反法規並確實揭露。我國於內部控制制度處理準則中規範，首次辦理股票公開發行及公開發行公司，應每年依規定格式將內部控制制度聲明書於指定網站辦理公告申報。相較之下，我國及美國之內部控制制度聲明書係屬於通用版本，確實可提高公司自行評估內部控制制度之落實；但各家公司所揭露的內控聲明書內容比較一致，較難進一步了解公司內部控制的執行成效與缺失改善情形。茲將三國之內部控制聲明書，及會計師內部控制審查報告要求項目比較，如表 4 和表 5。

表 4 內部控制聲明書比較

	香港	美國	我國
(1)	無相關規定	說明管理階層評估內部控制有效性所採用之內部控制架構。	需敘明係依據「金融控股公司內部控制及稽核制度實施辦法」規定。
(2)		於內部控制聲明書要提及已委託會計師針對財務報導的內部控制之有效性提出報告。	無需每年委任會計師查核內部控制制度；若公司首次辦理股票公開發行或依主管機關規定須委託會計師執行內部控制制度專案審查時，須於聲明書說明會計師查核結果。
(3)		由負責財務報導之管理階層簽名（執行長 CEO、財務長 CFO）。	由董事長、總經理、總稽核及遵守法例主管簽名。

表 5 會計師內部控制審查報告要求比較

	香港	美國	我國
(1)	無相關規定	每年度皆必須提供。	僅於申請公開發行或初次申請上市櫃時，須提供內部控制制度審查報告。
(2)		針對與財務報導有關之內部控制制度提出聲明。	針對與財務報導及資產安全有關之內部控制提出聲明。

肆、大陸內部控制的整套規範

為了促進企業建立、實施和評價內部控制，及規範會計師事務所內部控制審計行為，大陸政府五個部會在 2008 年公布《企業內部控制基本規範》，原本預定於 2009 年 7 月 1 日實施，後來延至 2010 年。接著，大陸財政部會同證監會、審計署、銀監會、保監會制定《企業內部控制應用指引》18 項應用指引、《企業內部控制評價指引》和《企業內部控制審計指引》(以下簡稱企業內部控制配套指引)，於 2010 年 4 月 15 日公布。此外，保監會發布《保險公司內部控制基本準則》，並將於 2011 年 1 月 1 日起施行。

《企業內部控制基本規範》共七章五十條，章名分別為：總則、內部環境、風險評估、控制活動、資訊與溝通、內部監督和附則。此規範簡稱 C-SOX，與 COSO 的五大要素相符，並綜合美國「沙賓法案」及日本「金融商品交易法」的規範。《企業內部控制應用指引》至今總共已發布 18 項項目，目的是幫助企業考慮如何建立內部控制架構、如何結合自身業務營運具體情況和特點，以實施內部控制程式。其內容可解讀為三類，即內部環境類指引、控制活動類指引，以及控制手段類指引；基本涵蓋了資金流、物流、信息流等企業財務及營運各個方面。

《企業內部控制評價指引》是為企業提供管理階層如何對企業內部控制的設計與運行的有效性，進行自我評估的指南；其內容包含評估報告（包括責任聲明與評估原則）、評估內容、評估程式、內部控制缺失之處及彙報等方面。《企業內部控制審計指引》為會計師提供其執行企業內部控制審計業務的職業準則，其內容對審計責任劃分、審計範圍、審計方法、評估內部控制缺陷、審計意見出具、審計工作記錄等方面提出明確要求說明。

大陸五個部會要求執行《企業內部控制基本規範》及企業內部控制配套指引的上市公司和非上市大中型企業，應當對內部控制的有效性進行自我評估，揭露年度自我內控評估報告，同時應當聘請會計師事務所對財務報告內部控制的有效性進行審計並出具審計報告。針對簽證會計師的資格要求，規定上市公司聘請的會計師事務所應當具有證券、期貨業務資格；非上市大中型企業聘請的會計師事務所也可以是不具有證券、期貨業務資格的大中型會計師事務所。

這套內部控制的相關規定，預計自 2011 年 1 月 1 日起針對在大陸境內外同時上市的公司施行，自 2012 年 1 月 1 日起在上海證券交易所、深圳證券交易所主板上市公司施行；大陸財政部等五個部會提示上市公司及相關非上市大中型企業，切實做好執行前的各項準備工作。在此基礎上，大陸擇機在中小板和創業板上市公司施行，並鼓勵非上市大中型企業提前執行。

伍、結語

企業在出具內部控制聲明書前，應該完成內部控制全面自行評估並保存相關佐證依據，再由稽核單位作稽察；否則企業負責人在「內部控制聲明書」上簽署，如同是閉著眼睛在作報告。在此建議上市櫃和公開發行公司的董事會成員和管理階層要改變觀念，從過去認為「內部控制是稽核人員的事」，改變為「內部控制是公司全體人員的事」。對於股票資本市場而言，隨著企業內部控制評估意見不斷的成熟，將內部控制指標納入公司治理的評量機制，可提高企業公司治理的水準。

尤其企業面臨導入國際財務報導準則（IFRS）計畫期間，董事會成員、管理階層和員工，都必須對會計處理和內部控制有正確的認知。因為 IFRS 對企業的衝擊絕對不只在會計方面，也影響公司的經營決策、營運模式、內部控制、資訊系統、內部稽核、員工福利等多方面，企業要有一套整體內部控制制度，並且能落實到各

個相關單位，才能提升資訊透明度，促使決策者作好專業判斷，藉此才能提高公司治理水準。尤其現在企業多屬為集團企業，所經營範圍通常是跨業經營。為促使企業總公司能有效地控管集團內各種類型公司的營運成果，政府有必要研議一套原則性內部控制處理準則和相關配套指引，讓公司能真正地落實內部控制和內控自行評估工作，進一步讓會計師每年度針對內部控制進行審計委任工作，才能有效地提升資本市場的資訊透明度。

參考文獻

中文部分：

1. 王怡心（2010年），「上市櫃公司內部控制資訊允當揭露之相關研究：以電子業和金融業為例」，臺灣證券交易所股份有限公司與財團法人中華民國證券櫃檯買賣中心委託研究計畫。
2. 王怡心（2008年），「健康金融市場的基礎工程－內部控制與內部稽核」，《內部稽核季刊》，第64期，7-9。
3. 王怡心（2008年），「大陸內部控制基本規範與 COSO 之比較」，《內部稽核季刊》，第65期，4-8。
4. 王怡心（2008年），「『內部控制聲明書』是企業高層的切結書」，《內部稽核季刊》，第65期，22-25。
5. US. COSO 委員會原著，王怡心、周靜幸、黃琬玲譯（2009年），「內部控制監督指引」，中華民國內部稽核協會，台北。
6. US. COSO 委員會原著，王怡心、陳錦烽譯（2006年），「財務報導的內部控制－較小型公開發行公司指引」，中華民國內部稽核協會，台北。
7. 公開資訊觀測站。<http://newmops.tse.com.tw/>
8. 香港交易所。http://www.hkex.com.hk/index_c.htm
9. 香港會計師公會。http://www.hkex.com.hk/index_c.htm
10. 紐約證券交易所。<http://www.nyse.com/>
11. 中國財政部。<http://www.mof.gov.cn/>

英文部分：

1. Coates, John C., IV. (2007), "The Goals and Promise of the Sarbanes-Oxley Act." *Journal of Economic Perspectives*, 21(1), 91-116.
2. Klamm, Bonnie K. and M. W. Watson (2009), "SOX 404 Reported Internal Control Weakness: A Test of COSO Framework Components and Information Technology" *Journal of Information Systems*, 23(2), 1-23.
3. U.S. Securities and Exchange Commission (2009), "Study of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 Section 404 Internal Control over Financial Reporting



Requirements.”

4. U.S. SEC Order (2007), Order Approving Proposed Auditing Standard No.5, An Audit of Internal Control Over Financial Reporting that is Integrated with an Audit of Financial Statements, a Related Independence Rule, and Conforming Amendments.(Release No.34 -56152)
5. U.S. SEC Order (2007), Order Approving Proposed Auditing Standard No.5, An Audit of Internal Control Over Financial Reporting that is Integrated with an Audit of Financial Statements, a Related Independence Rule, and Conforming Amendments.(Release No.34 -56152)