

【專題二】



推動會計師相關規範與國際接軌之現況 與發展

廖健寧（證期局科長）

壹、前言

國際會計師聯合會（International Federation of Accountants，簡稱 IFAC）由全球 135 個國家及地區約 180 個會計師公會團體所組成，其下設置國際審計暨確信準則委員會（International Auditing and Assurance Standards Board, 簡稱 IAASB），負責訂定品質管理、審計、核閱、其他確信及相關服務準則，並設國際會計師職業道德準則委員會（International Ethics Standards Board for Accountants，簡稱 IESBA），負責訂定「國際專業會計師職業道德守則」，供各國訂定相關規定之參考。

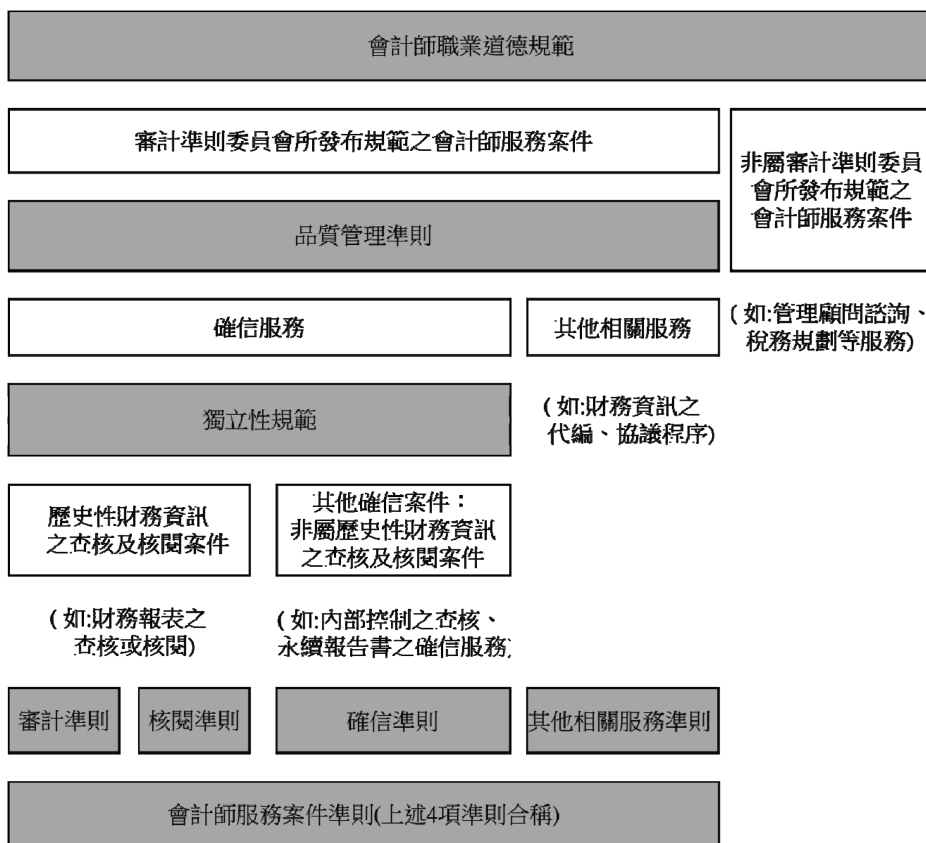
為打造具前瞻性與國際競爭力之資本市場，金管會於 2020 年發布「資本市場藍圖」，其中為提升國內會計師審計及相關服務品質，強化會計師自律並與國際接軌，由中華民國會計研究發展基金會（簡稱會基會）依 IAASB 所發布之國際準則，調整我國一般公認審計準則架構及總綱，並由中華民國會計師公會全國聯合會（簡稱全聯會）參酌國際會計師職業道德守則及考量國內實務，研修會計師職業道德規範公報。

截至目前為止，全聯會已積極研議修（增）訂會計師職業道德規範公報，陸續對外徵詢意見。會基會亦已於 2021 年 12 月訂定「審計準則委員會所發布規範會計師服務案

件準則總綱」(簡稱服務案件總綱)，取代沿用 20 餘年未修正之「審計準則公報制定之目的與架構」及審計準則公報第 1 號「一般公認審計準則總綱」。過往審計準則涵蓋會計師非審計性質之業務及事務所層級之品質管制制度，相關規範體例及架構不明易造成外界混淆及困擾，新服務案件總綱除使我國相關準則之架構及分類與國際一致，準則之序號亦與國際編碼相同，有助於各界理解及運用。謹將我國與國際相關準則及規範訂定情形彙整如下表。

	國際		我國	
訂定機構	國際會計師聯合會 (IFAC)		會計研究發展基金會	會計師公會全國聯合會
	國際審計暨確信準則委員會 (IAASB)	國際會計師職業道德準則委員會 (IESBA)	審計準則委員會	職業道德委員會
訂定準則	1. 國際品質管理準則 (ISQM 1-99) 2. 國際審計準則 (ISA 200-899) 3. 國際核閱案件準則 (ISRE 2000-2699) 4. 國際確信案件準則 (ISAE 3000-3699) 5. 國際相關服務準則 (ISRS 4000-4699)	國際專業會計師職業道德守則 (Code of Ethics for Professional Accountants)	1. 品質管理準則 (TWSQM) 2. 審計準則 (TWSA) 3. 核閱準則 (TWSRE) 4. 確信準則 (TWSAE) 5. 其他相關服務準則 (TWSRS)	會計師職業道德規範

另就適用範圍而言，「職業道德規範」適用會計師所有業務，範圍最廣，而「服務案件總綱」僅適用會基會之審計委員會所規範之會計師服務案件，包括財務報表之查核或核閱、其他確信及相關服務，未含管理顧問或稅務諮詢等其他案件，亦不包括適用評價準則公報之評價案件。至於「品質管理準則」之規範對象為會計師事務所，要求事務所就審計準則委員會所規範之服務案件建置品質管理制度。謹將各準則及相關規範適用範圍彙整如下圖。



以下謹就我國會計師服務案件準則、職業道德規範及會計師事務所之品質管理準則相關規定分別予以說明。

貳、會計師服務案件準則

一、審計準則 (Standards on Auditing, 簡稱 TWSA)

我國過往「一般公認審計準則」總綱計 12 條，內容包括「一般準則」、「外勤準則」及「報告準則」三大面向，原係參考美國 AU150 (Generally Accepted Auditing Standards) 訂定。現行服務案件總綱「審計準則」一節相關內容則係參酌 ISA 200 訂定，與「一般公認審計準則」總綱差異如下：

1. 原總綱就審計 3 大基本準則作原則性規範，再由各準則公報作細部補充規定。新總綱強調查核人員執行財務報表查核之「整體目的」¹，個別審計準則可能包含
- ¹ 依服務案件總綱第 19 條規定，查核人員執行財務報表查核之「整體目的」包括：1. 對財務報表整體是否存有導因於舞弊或錯誤之重大不實表達取得合理確信，使會計師可對財務報表在所有重

一個以上之「目的」²，提供該準則之「基本準則」與財報查核「整體目的」間之連結。

- 原總綱第 2 條規定，執行查核工作及撰寫報告時，應保持嚴謹公正之態度及超然獨立精神，並盡「專業上應有之注意」（due professional care）。新總綱第 16 條及第 17 條明訂查核人員應遵循「攸關職業道德規範」（包括獨立性）之規定，規劃及執行財務報表查核時應運用「專業懷疑」（professional skepticism）。所謂「專業懷疑」是一種態度（包含質疑之心態）及對可能顯示存有導因於舞弊或錯誤之不實表達之狀況隨時保持警覺，並審慎評估所取得之查核證據；與「專業上應有之注意」相較，賦予會計師更重之責任及義務。

會基會配合服務案件總綱之發布，全面檢視研修現行審計準則公報，草案已於 111 年 8 月對外徵詢意見，修正內容包括將準則改採國際準則分類及序號，且準則名稱不加「公報」二字，例如現行審計準則公報第五十七號「財務報表查核報告」，調整為審計準則 700 號（TWSA 700）「財務報表查核報告」，另為與總綱及其他準則取得一致酌作文字修正，例如查核報告中查核意見之基礎段及責任段提及「一般公認審計準則」調整為「審計準則」，預計自 111 年 12 月 15 日起實施。謹將我國與國際審計準則對照彙整如下表。

國際審計準則 ISA	我國審計準則 TWSA
<ul style="list-style-type: none"> ISA 200-299 一般原則與責任 	210 查核案件條款之協議、220 查核歷史性財務資訊之品質管制、 230 查核書面記錄（原名：查核工作底稿）、240 對舞弊之責任、 250 對法令遵循之考量、260 與治理單位之溝通、265 內部控制 缺失之溝通 201A 繼任會計師與前任會計師間之聯繫
<ul style="list-style-type: none"> ISA 300-499 風險評估與因應 	300 財務報表查核之規劃、315 辨認並評估重大不實表達風險、 320 查核規劃及執行之重大性、330 對所評估風險之因應、450 查核過程中所辨認不實表達之評估
<ul style="list-style-type: none"> ISA 500-599 查核證據 	500 查核證據、501 查核證據 - 對存貨、訴訟與索賠及營運部門 資訊之特別考量、505 外部函證、510 首次受託查核、520 分析 性程序、540 會計估計與揭露、550 關係人、560 期後事項、570 繼續經營、580 書面聲明 531A 審計抽樣

大方面是否依照適用之財務報導架構編製表示意見。2. 依據查核人員所發現之事實，依審計準則之規定出具查核報告，並與管理階層或治理單位溝通。

- 各號審計準則主要組成項目包括「目的」、「基本準則」以及「解釋及應用」段。

國際審計準則 ISA	我國審計準則 TWSA
• ISA 600-699 採用其他方之工作	600 集團財務報表查核之特別考量、610 採用內部稽核人員工作、620 採用查核人員專家工作
• ISA 700-799 查核結論及查核報告	700 財務報表查核報告、701 關鍵查核事項之溝通、705 修正式意見、706 強調事項段及其他事項段、720 其他資訊之閱讀與考量
• ISA 800-899 特殊議題	801A 特殊財務資訊之查核報告 (原名：特殊目的查核報告)

(註) 編號如加註 A，係指該準則非主要參考 ISA 訂定。

經查現行部分法令提及「一般公認審計準則」，例如會計師法第 48 條（會計師財報及其他財務資訊簽證之禁止行為）、證券交易法第 174 條（會計師不實簽證刑責）及「會計師查核簽證財務報表規則」第 2 條（該規則未規定者依一般公認審計準則辦理）等，所稱「一般公認審計準則」依服務案件總綱第 15 條為適用查核歷史性財務資訊之「審計準則」³，包括總綱「審計準則」一節（第 15 條至第 33 條有關查核之整體目的等一般性規範）及各號「審計準則」規定。

二、核閱準則（Standards on Review Engagements，簡稱 TWSRE）

核閱準則主要適用期中財務報表之核閱工作，目前僅發布 1 號準則，我國與國際核閱準則對照如下表。

國際核閱案件準則 ISRE	我國核閱準則 TWSRE
• I ISRE 2000-2699	2410 財務報表之核閱

三、確信準則（Standards on Assurance Engagements，簡稱 TWSAE）

確信案件係指執業人員之目的在取得足夠及適切之證據以作成結論之案件，該結論可提升預期第三方使用者對依基準衡量或評估結果之信賴。確信案件之執業人員，包含會計師及非會計師之其他執業人員，為確保公眾利益及確信案件品質，確信案件執業人員及其組織應分別遵循職業道德規範（含獨立性）及品質管理制度相關規定。確信案件包含適用查核及核閱準則之財務報表查核或核閱，至於確信準則僅適用其他非屬「歷史性財務資訊查核或核閱」之確信案件，包括未來性財務資訊、非財務資訊、系統/流程、行為層面等，詳如下表。

3 依服務案件總綱第 15 條規定，「審計準則」於某些法令及規範中可能被稱為「一般公認審計準則」。

資訊類型		舉例	適用準則
財務資訊	歷史性	財務報表	審計準則 核閱準則
	未來性	財務預測	確信準則
其他非財務資訊		溫室氣體聲明書 永續報告書 內部控制制度 法令遵循	

確信案件可依執業人員提供之確信程度區分為「合理確信」及「有限確信」，相較於合理確信案件，執業人員對有限確信案件所執程序之性質、時間及範圍較為有限。確信案件亦可依執行方式區分為「認證案件」或「直接案件」，前者係指先由執業人員以外之人員依適用基準衡量或評估標的，再由執業人員予以認證之案件，後者係指由執業人員依適用基準衡量或評估標的。

現行會計師對公開發行公司之「內部控制專案審查」，依過去審計公報架構適用一般公認審計準則，惟依現行服務案件總綱應屬確信準則之「合理確信」，金管會將配合研議修正公開發行公司建立內部控制制度處理準則相關規定。另公開發行公司公開財務預測資訊處理準則規定，會計師核閱財務預測應依審計準則公報第 19 號「財務預測核閱要點」辦理，關於財務預測之核閱，依服務案件總綱應屬確信準則之「有限確信」，該準則名稱及相關內容將配合修正，據瞭解目前實務上公司主要係以簡式財務預測方式公開，並未委託會計師核閱財務預測。

謹將我國及國際確信準則對照彙整如下表。會基會近期將參酌 ISAE3410「溫室氣體聲明之確信案件」，研議對溫室氣體聲明確信案件之承接、規劃及執行訂定相關準則，以符實務需求（詳如後述）。

國際確信案件準則 ISAE	我國確信準則 TWSAE
• ISAE 3000-3699	3000 非屬歷史性財務資訊查核或核閱之確信案件 3410 溫室氣體聲明之確信案件（研議中） 3401A 公開發行公司公開財務預測之有限確信 （原名：「財務預測核閱要點」）

四、其他相關服務準則（Standards on Related Services，簡稱 TWSRS）

其他相關服務準則主要包括財務資訊協議程序之執行及代編，所謂執行協議程序（agreed-upon procedures）係指會計師履行其與委任人及相關第三者所協議之程序，並不提供任何程度之確信。謹將我國與國際相關準則對照如下表。

國際相關服務準則 ISRS	我國相關服務準則 TWSRS
• ISRS 4000-4699	4400 財務資訊協議程序之執行 4410 財務資訊之代編

參、品質管理準則 (Standards of Quality Management, 簡稱 TWSQM)

IAASB 於 2020 年 12 月發布全新的「國際品質管理準則」(International Standard for Quality Management, 簡稱 ISQM), 強調事務所應以風險基礎方法進行品質管理, 取代過去之「國際品質管制準則」(International Standard on Quality Control, 簡稱 ISQC)。目前 IAASB 對於會計師執業品質管理之規範主要涵蓋事務所層級及案件層級二方面, 其中事務所層級部分包括 ISQM1「品質管理制度」與 ISQM2「案件品質複核」, 案件層級部分係指 ISA220「查核財務報表之品質管理」。所稱「案件品質複核」(Engagement Quality Reviews, 簡稱 EQR), 係指由事務所指定案件品質複核人員, 對於涉及「公眾利益個體」(public interest entity, 簡稱 PIE)等案件, 客觀評估案件服務團隊所作之重大判斷及報告結論, 惟主辦會計師仍應對所執行之案件負最終之責任。

我國審計準則公報第 46 號「會計師事務所之品質管制」, 係於 2008 年 12 月參考當時的 ISQC 訂定, 會基會現已參酌 ISQM1 研訂品質管理準則 1 號「會計師事務所之品質管理」草案, 於 111 年 6 月對外徵詢意見, 即將取代現行第 46 號公報。謹將相關準則對照彙整如下表。

國際品質管理準則 ISQM	品質管理準則 TWSQM
ISQM 1「品質管理制度 - 針對從事財務報表審計、核閱、其他確信或相關服務之會計師事務所」	1 會計師事務所之品質管理 (預計於 111 年底發布)
ISQM 2「案件品質複核」	2 案件品質複核 (研議中)

綜觀「會計師事務所之品質管理」草案, 主係規範事務所對歷史性財務資訊之查核或核閱案件、其他確信案件及其他相關服務, 建置及落實品質管理制度之責任。品質管理制度之組成要素包括: (1) 事務所之風險評估流程、(2) 治理及領導階層、(3) 攸關職業道德規範、(4) 客戶關係及案件之承接與續任、(5) 案件之執行、(6) 資源、(7) 資訊及溝通、(8) 監督及改正流程等 8 大要素。事務所應採用風險基礎方法設計及執行品質管理制度, 包括建立「品質目標」, 辨認及評估達成該等品質目標之「品質風險」, 設計及執行相關「因應對策」, 且每年應至少對品質管理制度評估一次。

上開草案與第 46 號公報主要差異, 係將原事務所品質之 6 大組成要素擴大為 8 大組成要素, 新增「事務所之風險評估流程」及「資訊及溝通」2 項要素, 明訂事務所品

質管理制度應以風險基礎方法為之，且除所長或經營委員會對該制度負最終責任外，事務所應指派人員對該制度之運作負責，另強化事務所資訊系統、內部及外部單位溝通等規定，將「人力資源」要素修正為「資源」，強化技術資源（如資訊科技應用系統）及智慧資源（如方法論或指引）之規定，且將「追蹤考核」要素修正為「監督及改正流程」，強化對品質管理制度之主動監管，及時且有效改善相關缺失。

另第 46 號公報原對會計師輪調及案件品質複核訂有相關規定，其中輪調部分將由職業道德規範另行研議（詳如後述），至於案件品質複核部分，本草案僅要求事務所就案件品質複核訂定政策或程序，並對上市櫃公司財務報表之查核、法令要求須執行 EQR 案件、事務所因應品質風險決定執行 EQR 等案件，執行案件品質複核，至於品質複核人員之資格標準、品質複核工作之執行方式及書面紀錄等相關內容，會基會未來將參考 ISQM2 研議訂定。

此外，關於聯盟事務所部分，第 46 號公報僅就獨立性、追蹤考核等部分涉及聯盟所相關事宜予以規範，本草案就瞭解聯盟規範及服務、確認聯盟監督作業之影響及責任等事項訂定全面性規範。經查目前 60 家經核准簽證公開發行公司之事務所中有 44 家實際辦理公發公司財務報表之簽證，其中有 22 家加入國際聯盟。實務上加入聯盟之事務所，為導入本準則規定，得於其品質管理制度中納入各聯盟事務所共同之品質目標、品質風險及因應對策，並接受聯盟之監督，亦可選擇使用聯盟相關服務或資源，例如訓練計畫、服務提供中心等。另本草案對規模較小之事務所訂有彈性規範，例如風險評估程序，規模較大之事務所可能有正式之風險評估流程，涉及多人及多項作業，而規模較小之事務所可能較為簡化，僅記載於單一文件中。

品質管理準則預計自 112 年 12 月 31 日起實施，亦得提前適用，故事務所至遲應於 112 年 12 月 31 日前設計及實行品質管理制度，並於 113 年 12 月 31 日前對該制度進行評估。據瞭解四大事務所已陸續導入 ISQM 相關規定，為利實務運作及落實執行，金管會將請全聯會研議訂定相關實務指引，並配合修正事務所同業評鑑相關評核項目，金管會亦將配合調整對簽證公開發行公司會計師事務所之檢查計畫及相關內容。

肆、職業道德規範

各國實務上對於會計師或會計人員（accountant）或有不同界定，國際會計師職業道德守則（簡稱 IESBA Code）將其區分為「專業會計人員」（Professional Accountants in Business）及「公眾會計師」（Professional Accountants in Public Practice）二類，分別予以規範。就我國而言，會計師法所規範之執業會計師，屬公眾會計師性質，全聯會雖

於 2019 年建置非執業會員制度，通過會計師考試但未辦理執業登記者得申請加入，但目前非執業會員人數不多，各地方會計師公會之會員均為執業會計師。

邇來服務案件總綱、確信準則及品質管理相關規定，均與職業道德規範有相當密切之聯結⁴，職業道德規範已成為會計師執行各項業務及事務所建立品質管制制度之重要準繩。目前全聯會已成立專案小組，採分階段方式逐步修正職業道德規範，在現有職業道德規範之框架下，參酌 IESBA Code 納入相關重要規定，並研議增打其他確信服務之獨立性等公報。

以第 1 號公報為例，已提升至總綱層級，明訂會計師提供專業服務時應遵循 5 大「基本原則」：①正直、②公正客觀、③專業能力及專業上應有之注意、④保密、⑤專業行為，並增訂「觀念性架構」一章，明訂會計師應辨認、評估及因應對遵循「基本原則」之威脅，相關威脅可能包括：①自我利益、②自我評估、③辯護、④熟悉度、⑤脅迫等，會計師應評估該威脅是否屬「可接受程度」，如否，應採取適當之防範措施。謹將我國與國際會計師職業道德規範對照彙整如下表。

國際專業會計師職業道德守則 IESBA Code	我國會計師職業道德規範公報（或草案）
第 1 部分：基本準則及觀念架構 (Section 100-199) 1. 正直 2. 公正客觀 3. 專業能力及專業上應有之注意 4. 保密 5. 專業行為	第 1 號：中華民國會計師職業道德規範總綱 第 3 號：廣告、宣傳及業務延攬 第 4 號：專業能力及專業上應有之注意 第 5 號：保密
第 2 部分：專業會計人員相關規範 (Section 200-299)	(不適用)
第 3 部分：公眾會計師相關規範 (Section 300-399)	第 6 號：專業委任 第 7 號：酬金與佣金 第 8 號：保管客戶財物
	第 9 號：在委託人商品或服務之廣告宣傳中公 開認證
國際獨立性準則 (International Independence Standards) ● 第 4A 部分：審計及核閱案件之獨立 性 (Section 400-899) ● 第 4B 部分：其他確信案件之獨立 性 (Section 900-999)	第 10 號：查核與核閱之獨立性 (草案)

4 例如服務案件準則總綱第 16 條規定，查核人員執行查核工作時應遵循攸關職業道德規範之規定；確信準則第 1 號第 18 條規定，執業人員應遵循與確信案件相關之會計師職業道德規範，或其他專門職業規範或法令（其嚴謹程度不得低於會計師職業道德規範）；品質管理準則 1 號草案規定，攸關職業道德規範為事務所品質管理制度 8 大組成要素之一。

由於確信案件係以公正第三人角色進行客觀驗證，獨立性為會計師執行確信案件所應遵循之重要規範，以財務報表查核為例，非審計案件（例如稅務簽證、諮詢顧問等）之承接可能會對獨立性產生影響，金管會已參考國際作法，於 2021 年修正公開發行公司年報應行記載事項準則，明訂公司應於股東會年報中揭露簽證會計師公費個別金額（刪除可採級距揭露方式）及非審計服務相關內容，供投資大眾參考。

伍、特殊議題

一、會計師輪調

同一客戶如長期由相同會計師執行審計案件，可能會因「熟悉度」而影響獨立性，依 IESBA Code Section 290「與審計客戶之長期關係」，會計師對「公眾利益個體」之執行審計期間及冷卻期間（cooling-off period），依會計師擔任主辦、案件品質複核或其他查核會計師之身分而有不同規範，例如主辦會計師之執行審計期間 / 冷卻期間為 7 年 / 5 年，案件品質複核會計師則為 7 年 / 3 年。

現行我國審計準則公報第 46 號「會計師事務所品質管制」第 68 條規定，上市上櫃公司財務報告簽證會計師應於一定期間（通常不超過 7 年）後輪調，且至少須間隔一定期間（通常不短於 2 年）方得回任，至於品質複核會計師則無相關規範。謹將我國與國際、美國會計師執行審計期間 / 冷卻期間規定比較如下表，其中美國證管會對於會計師輪調之規定最為嚴格。

	美國證管會規定	國際職道規範	第 46 號公報
主辦會計師	5 年 / 5 年	7 年 / 5 年	7 年 / 2 年
案件品質複核會計師	5 年 / 5 年	7 年 / 3 年	-
其他查核會計師	7 年 / 2 年	7 年 / 2 年	-

依品質管理準則 1 號草案，攸關職業道德規範（含獨立性）為事務所品質管理制度 8 大組成要素之一，惟未就會計師之輪調訂定相關規範，由於我國公開發行公司財務報告採會計師雙簽制度，如比照 IESBA Code 要求 2 名主辦會計師均延長輪調回任時間，以及增加品質複核會計師之輪調規定，可能會對部分事務所人力調度產生影響。據瞭解全聯會將參酌 IESBA Code 及國內實務，研議增（修）訂職業道德規範公報相關規定，金管會未來亦將適時研議相關規範。

二、未遵循法令事項（Non-Compliance with Laws and Regulations，簡稱 NOCLAR）

由於社會大眾對會計師為公眾利益把關之角色多所期待，IESBA 及 IAASB 共同推

動 NOCLAR 專案，於 2016 年修正 IESBA Code Section 360「對未遵循法令事項之因應」及 ISA 250「查核財務報表對法令遵循之考量」，就會計師執行業務發現未遵循法令事項「向適當權責機關」報告訂定相關規範。實務上各國相關法令或職業道德規範可能會要求會計師應向適當之權責機關報告，或由會計師判斷向適當之權責機關報告係屬適當，或規定會計師得向適當之權責機關報告，而此亦涉及是否違反相關保密義務。

經查會基會前已參考 ISA 250 訂定審計公報第 72 號「查核財務報表對法令遵循之考量」，受查者應遵循之法令類別包括舞弊、貪瀆、賄絡、洗錢、資恐、證券市場及交易、環境保護、公共衛生及安全等，查核人員如辨認出未遵循或疑似未遵循法令事項，應確定相關法令（例如會計師法及洗錢防制法）或「職業道德規範」是否規定：1. 會計師應向適當之權責機關報告，2. 於向適當之權責機關報告係屬適當時會計師應履行之責任。

現行會計師法第 49 條規定，公開發行公司財務報告簽證會計師因受查者隱瞞或欺騙等情而拒絕簽證時，應即以書面通知委託人相關治理單位，並副知金管會。另依洗錢防制法及「會計師防制洗錢及打擊資恐辦法」規定，會計師從事受洗錢防制法令規管業務，如經認定客戶疑似洗錢或資恐交易，應向調查局洗錢防制處申報，得免除業務上之保密義務。實務上會計師於判斷是否向適當之權責機關報告時，可能涉及複雜之考量及專業判斷，「職業道德規範」如有相關規範，將有利會計師遵循。

三、永續相關確信服務

我國自 2000 年起鼓勵上市上櫃公司自願公開企業「社會責任報告書」（簡稱 CSR 報告），並於 2014 年要求資本額達一定規模及特殊行業者應強制公開 CSR 報告。為強化公司推動永續發展，重視環境、社會及治理相關議題，自 2022 年起 CSR 報告修正為「永續報告書」（簡稱 ESG 報告），擴大應編製 ESG 報告之對象，增加應加強揭露之項目及取得第三方驗證之產業。

現行上市櫃公司編製與申報 ESG 報告作業辦法，強制要求食品業、化工業、金融業之 ESG 報告中部分重要永續指標應取得會計師出具之確信意見書，證交所並已彙整國際上第三方意見之較佳實務案例供外界參考，例如得於確信報告中總結經確信之標的資訊，或以附件表格列出較詳盡之確信標的相關資訊，且不同標的資訊得取得不同之第三方意見書。至於非強制確信之公司，得自願委任會計師或其他專業機構進行 ESG 報告之確信或保證，經會計師出具確信意見之 ESG 報告者，申報期限得由每年 6 月底延至 9 月底，而 ESG 報告是否取得第三方驗證，亦為目前公司治理評鑑重要評核項目之一。依 2021 年統計結果，國內約有 54% 之 CSR 報告經過第三方驗證，其中 36% 確信

案件係由會計師或其關係企業執行，由會計師所執行之案件均係出具「有限確信」報告。此外，為加強辦理永續報告書強制確信之機構與人員之規範，將於 111 年第 4 季發布「上市上櫃公司永續報告書確信機構管理要點」規定。

此外，金管會於 2022 年 3 月公布「上市櫃公司永續發展路徑圖」，規劃以分階段方式推動所有上市櫃公司「溫室氣體」之盤查及查證，以資本額 100 億元以上之上市櫃公司、鋼鐵及水泥業為例，應於 2023 年、2024 年完成母公司個體之溫室氣體盤查及查證，於 2025 年、2027 年完成合併報表子公司之溫室氣體盤查及查證。配合上述政策，會基會將參酌 ISAE 3410 研訂「溫室氣體聲明」相關確信準則，以利外界遵循。另國際證券管理機構組織（IOSCO）於 2022 年 9 月發布聲明，敦促 IAASB 及 IESBA 在現行 ISAE 3000、ISAE3410 基礎下持續發展永續相關資訊之確信準則，據瞭解 IAASB 刻正研議在現行準則架構下增訂一套國際永續確信準則（International Standard on Sustainability Assurance, ISSA 5000），就永續報告確信案件之執行範圍、證據、內部控制、重大性及報告等事項訂定相關規範，金管會將持續追蹤相關後續發展。

陸、結語

依金管會近年發布之「資本市場藍圖」及「公司治理 3.0」政策，為提升國內審計品質與國際接軌，除如上述推動會計師相關準則之修正外，另為提升審計資訊透明度，2021 年起陸續發布「審計品質指標」（AQI）揭露架構、範本與相關指引，以及會計師事務所「透明度報告」編製準則。此外，金管會邇來亦積極推動財務報告相關精進政策，包括加強上市櫃公司財報編製能力，推動上市櫃公司公布自結財務資訊，提升資訊揭露之即時性，以實收資本額 100 億元以上公司為例，應自 2022 年起於年度終了 75 日內公布自結年度財務資訊，且自 2023 年起年度財務報告公告申報期限由 90 日縮短為 75 日。

另由國際情勢觀之，近年來其他國家陸續發生企業財務困難或審計失敗案例，各國主管機關亟思相關改革方案。以英國為例，規劃成立審計報告治理署（Audit, Reporting and Governance Authority），強化資本市場相關監理，另鑑於 FTSE 350 成分股公司之審計工作多由四大會計師事務所負責，嘗試推動相關企業應指定 1 個非四大事務所之審計人員等措施。面對日新月異的經濟環境，未來金管會將持續關注相關國際發展，考量國內實務訂定符合國情之相關政策，以期建構及創造更優質的財務報導基礎措施及生態環境。