

出國報告(出國類別：開會)

出席「審計監理機關國際論壇」  
(IFIAR)2023 年檢查工作小組會議報告

服務機關：金融監督管理委員會證券期貨局

姓名職稱：王專員佩蘭、林專員育安

派赴國家：印尼

出國期間：112 年 3 月 6 日至 3 月 10 日

報告日期：112 年 6 月 6 日



## 摘要

審計監理機關國際論壇（International Forum of Independent Audit Regulators, IFIAR）考量會計師事務所檢查工作為審計監理機關之核心業務，為提供各會員國對於檢查實務有一共同溝通及資訊交換平台，爰自 2007 年每年舉辦檢查工作小組會議(Inspection Workshop)，透過各會員國檢查資訊之交流及檢查實務與技術之經驗分享，強化監理人員之專業程度，進而改善事務所之審計品質，提高投資大眾對財務報告資訊之信賴，並可促進各會員國會計師監理機制之跨國合作，共同提升檢查工作之有效性。

第十七屆檢查工作小組會議係於 2023 年 3 月 7 日至 9 日假印尼舉行，本次會議除了介紹審計及檢查監理等重要議題外，IFIAR 亦提出 2021 年各會員國檢查發現報告，彙整各國之檢查發現並進行綜合分析。此外，各會員國也針對本次會議設定之檢查議題進行分組討論，包括特定永續報導確信、產業檢查重點方向、執法調查等重要監理議題，俾與會者對各會員國之監理法規、檢查工作規劃、檢查模式及程序、近期檢查所發現之重要缺失等有更進一步瞭解，有助提升檢查人員之專業能力及增進檢查效能，對於我國辦理會計師事務所檢查工作之規劃與執行亦有相當助益。

我國自 2009 年甫開始進行會計師事務所檢查工作，並於 2011 年與美國公開公司會計監理委員會（Public Company Accounting Oversight Board, PCAOB）簽署合作檢查議定書（Statement of Protocol），在雙方法律所允許之司法管轄權範圍內進行合作檢查。截至 2022 年我國已對四大會計師事務所檢查 22 次及中小型事務所檢查 29 次，惟相較於歐美先進國家，我國之檢查經驗尚有不足，期能透過參加 IFIAR 檢查工作小組會議，瞭解國外對於會計師事務所檢查之相關監理機制及實務經驗，提升我國會計師事務所檢查之有效性，強化對會計師之監理功能。



## 目錄

壹、緣起及目的 .....	1
貳、IFIAR 近期活動及未來規劃 .....	2
參、專題演講-「ESG 報導及確信-全球趨勢」 .....	5
肆、分組會議之討論議題 .....	10
一、ISQM 1 下之檢查方法及挑戰 .....	10
二、洞悉審計品質指標 .....	12
三、中小型會計師事務所之檢查 .....	16
四、ESG 報導及確信：審計監理機關可能之應用 .....	20
伍、心得及建議 .....	26
附錄：會議參考資料 .....	28



## 壹、緣起及目的

「審計監理機關國際論壇」(International Forum of Independent Audit Regulators, 以下簡稱 IFIAR) 成立於 2006 年 9 月, 係作為會員國溝通與聯繫平台, 以利各會員國進行監理資訊分享及合作, 目前會員包括主要國際資本市場之歐盟國家、美國、澳洲、加拿大, 及亞洲鄰近之日本、南韓、新加坡等共 54 國, 我國於 2008 年 9 月正式為 IFIAR 會員, 並於 2019 年起擔任 IFIAR 理事。

為協助重要審計監理工作之推動, IFIAR 已成立不同目的之工作小組, 包括檢查工作小組(Inspection Working Group)、準則統一工作小組(Standard Coordination Working Group)、全球審計品質工作小組(Global Audit Quality Working Group)、投資者及相關利害關係人工作小組(Investor and Other Stakeholders Working Group)及執法工作小組(Enforcement Working Group)等 5 個工作小組。

IFIAR 檢查工作小組(Inspection Working Group)自 2007 年起定期召開年度檢查工作小組會議(Inspection Workshop), 邀集各國審計監理機關實際執行會計師事務所檢查之人員與會, 就近期檢查發現缺失及建議因應措施等提出看法, 並由推動會計師事務所檢查業務多年, 較有經驗之歐美國家代表分享其近期內部最新檢查技術及檢查方法, 以利各會員國檢查資訊之交流及檢查實務與技術之經驗分享, 促進全球審計品質之提升。我國於 2009 年下半年推動會計師事務所檢查業務, 自 2010 年開始派員出席此項會議, 藉以瞭解現行國際對會計師事務所檢查工作之執行情形, 以作為我國對會計師事務所監理之參考。

本次係於 2023 年 3 月 7 日至 9 日假印尼峇厘島舉行第 17 屆檢查工作小組會議, 由印尼審計監理機關 PPPK (Pusat Pembinaan Profesi Keuangan)主辦, 來自 40 個國家超過 122 個審計監理人員與會。第一天議程係由主辦單位邀請的貴賓, 介紹 IFIAR 近期活動及規劃、2021 年檢查發現等, 並就 ESG 報導架構及確信議題辦理專題演講。第二天及第三天議程, 則採分組會議, 討論議題包括 ISQM1 及 ESG 相關挑戰、檢查發現缺失及執法、推行審計品質指標(AQI)情形、中小型事務所檢查實務經驗及永續報導確信等議題, 有助於未來我國辦理會計師事務所檢查工作之規劃與執行, 及強化事務所檢查效能暨會計師監理。

## 貳、IFIAR 近期活動及未來規劃

### 一、IFIAR 近期主要活動：

IFIAR 副主席 Takashi Nagaoka(現為主席)表示，核心原則(Core Principles，CP)旨在提供會員評估一健全審計監理機構宜具備之監理架構安排及事務所檢查暨執法功能之原則性及理想性(aspirational)指引，鑑於不斷變化的審計監理環境，為確保 CP 符合會員使用需求及監理目的，爰於近期辦理修正，由原 11 條修正為 14 條。

另過去潛在會員於申請入會時，雖已符合主要之人會資格要求(如審計監理之獨立性)，惟因尚未開始執行事務所檢查業務，致無法取得會員資格及 IFIAR 及時協助，為因應此一情況，爰增訂副會員資格分類，使渠等會員在執行其審計監理計畫以及在全面運作方面取得進展時亦能受益於 IFIAR 之參與。

此外，IFIAR 委員會於 2019 年 5 月成立了國際審計市場相關發展任務小組(Internationally Relevant Developments in Audit Markets Task Force)，其於 2020 年初就會計師委任和任期、聯合檢查、審計和非審計服務 (NAS)、審計相關資訊之透明度和會計師事務所的治理與文化等議題對其會員進行調查，後根據 50 個會員國的回復，於 2021 年 7 月 20 日發布相關分析報告。

### 二、工作小組/任務小組主要活動

近兩年雖因疫情關係暫停實體會議，IFIAR 各工作小組及任務小組仍持續運作，包括舉辦相關線上研討會、與相關機關就審計相關議題進行對話與溝通(如對 IAASB 徵詢意見之回應等)、檢查結果及執法等資料之搜集、整理及分析暨相關報告之發布等。今年度除恢復檢查工作小組會議之舉行，亦將於美國華盛頓舉行年度會員大會、執法工作小組會議等，並將陸續發布 2022 年檢查發現報告、2022 年年度報告等。

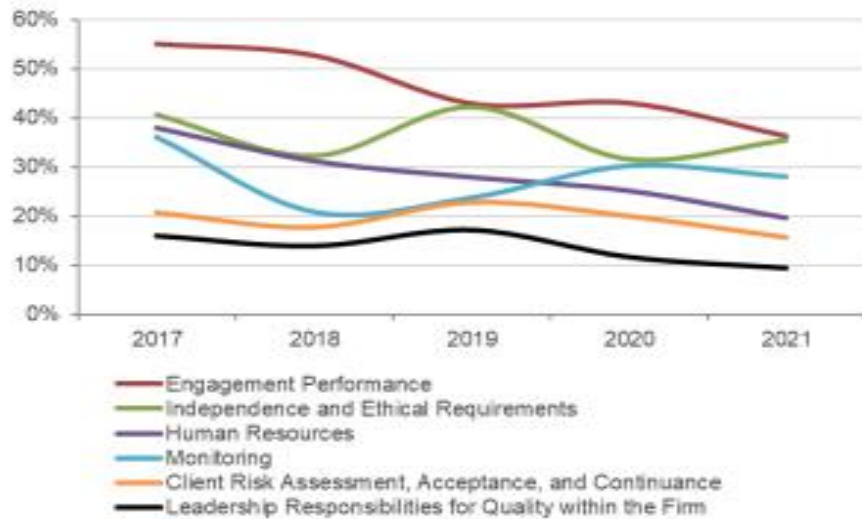
### 三、2021 年會計師事務所檢查發現

檢查發現調查任務小組(IFSTF)主席 Juli Ravas 表示，自 2012 年起 IFIAR 針對各會員國檢查結果進行調查，本次研討會所討論之調查報告係彙整 2021 年各會員國執行事務所檢查之結果，而 2022 年調查結果將於近期發布(註：已於 2023 年 3 月 15 日發布)。

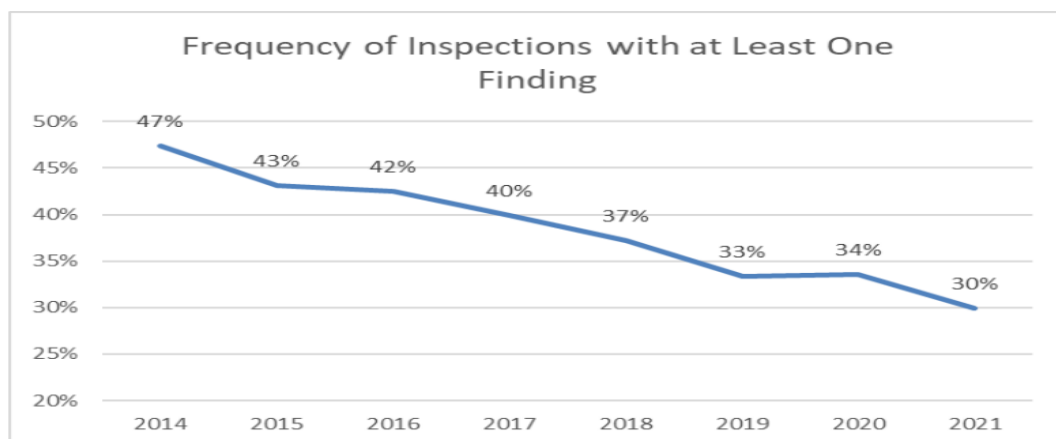
2021 年檢查報告共有 52 個會員國回覆，該檢查報告主係針對會員國對全球



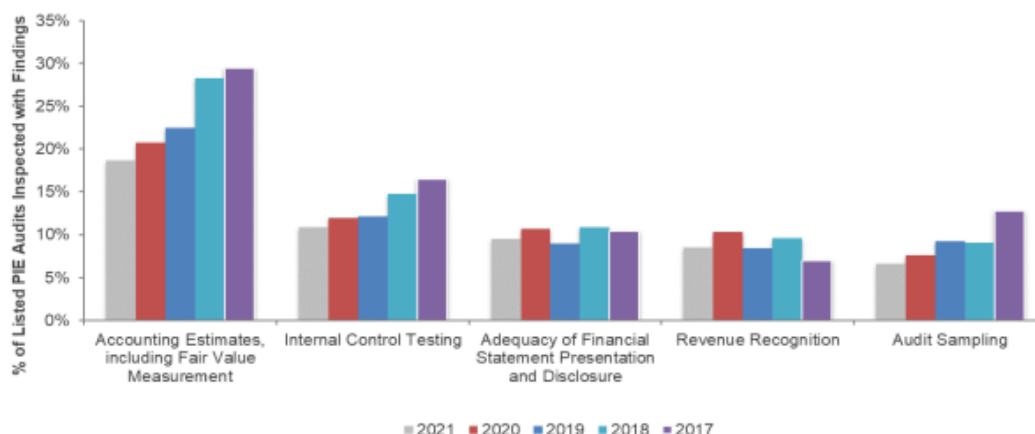
六大聯盟事務所(GPPC)之檢查結果，包括檢查會計師事務所整體品質管制制度及複核審計個案。其中事務所品質管制制度缺失比例（至少發現 1 項品質管制制度缺失），因為聯盟對於品質管制資源之持續投入，使得缺失比例有逐年下降趨勢，但根據資料顯示(如下圖)，缺失比例波動仍大，且在某些情況，缺失比例甚至有上升的情形，故需聯盟更多的投入以趨使高審計品質在會員所間之一致性執行。



另重要指標「審計個案缺失比例」(至少發現 1 缺失之審計個案數/檢查審計個案總案件數)－2021 年為 30%，根據資料顯示(如下圖)，審計個案缺失比例除 2020 年外，該指標呈現逐年下降趨勢。



另針對一般掛牌公司之審計個案部分，近 5 年缺失比例較高之類別，分布情形如下圖，2021 年缺失項目前三大為：「會計估計(包括公允價值衡量)」、「內部控制測試」及「財務報告表達與揭露之允當性」，與去(2020)年度檢查結果相較，各類型缺失之占比均有些微降低。



IFIAR 每年彙整會員國事務所檢查結果，並出具檢查報告供外界參考，該報告有助全球審計監理機關(不限於會員國)瞭解其他審計監理機關之檢查重點，有利各會員國就彼此檢查經驗與技巧進行交流，對檢查的品質將有所助益，此外，藉由揭露常見查核缺失，亦可供會計師事務所據以檢討，並提升其查核品質。

## 參、專題演講-「ESG 報導及確信-全球趨勢」

本次檢查工作小組主辦單位邀請印尼大學教授 Ms. Sylvia Veronica Siregar 進行專題演講，說明永續資訊重要性、永續報導及確信及各國永續報導之發展等。

### 一、ESG 之重要性

許多研究皆顯示 ESG(environment, social, and governance)活動與財務績效(如獲利率或權益報酬率)有正關聯，具有較高 ESG 分數之企業可以取得成本較低之資金，而 ESG 相關風險是企業面臨最大之風險之一，故 ESG 已對企業短期或長期價值有重大影響。依世界經濟論壇 2023 年全球風險報告，不論短期(2 年內)或長期(10 年內)，前 10 大風險中皆有 4 項與環境相關風險，其中 10 年內前 3 大風險皆與氣候變遷有關。

另從全球永續報導(sustainability reporting)發展趨勢可發現，全球收入前 100 大企業提出永續報導之比率自 1993 年 12%大幅增加至 2022 年 79%，其中 2022 年永續報導經確信比率已達 47%，可見永續資訊已為投資人及企業所重視。

### 二、全球永續報導及確信實務

依國際會計師聯合會(IFAC)2021 年調查 22 個國家 1,400 公司資料，發現 91%企業揭露部分永續資訊，51%永續報告經一定程度之確信，這些確信案件有 63%係由會計師或會計師事務所執行，88%係採用修正後之 ISAE 3000 執行確信，這些確信案件中 83%係有限確信，且各地區有重大差異。投資人表示現行揭露之永續資訊並不符合他們的期待，99%受訪者表示會將 ESG 資訊作為投資決策之資訊使用，但 73%認為在財報或永續報導中皆未有強化資訊，且 76%認為企業會選擇性提供資訊予投資人，而有漂綠(greenwashing)<sup>1</sup>之疑慮。

### 三、如何避免漂綠？

為避免漂綠或被認定為漂綠之企業，企業應建立永續資料蒐集及產出、永續報導編製之內部控制制度，採用國際通用之永續揭露準則或規範，並對永續報導進行確信。

---

<sup>1</sup> 漂綠係指企業藉由提供不實或誤導之資訊使他人誤信該企業是具永續性(sustainable)。

國際上有眾多永續揭露準則及報導架構，如全球報告倡議組織(GRI)、永續會計準則委員會(SASB)、氣候相關財務揭露小組(TCFD)、氣候揭露標準委員會(CDSB)、國際整合性報導委員會(IIRC)等發布永續相關揭露準則，但因缺乏可比較性及一致性，故投資人難以比較不同企業之永續風險及機會，經麥肯錫公司調查，75%受訪投資者認為應使用同一套永續報導準則，國際永續準則理事會(ISSB)即在這個背景下成立，期待未來將有全球一致適用之永續揭露準則，可降低漂綠之情形。

#### 四、永續報導確信之需求及確信服務之提供者

為了改善永續報導之可信度，愈來愈多企業對永續報導進行確信，惟目前多數國家尚未強制對永續報導進行確信。現行確信所使用之準則多為國際審計與確信準則理事會(IAASB)發布之準則，如 ISAE 3000(修正)「非屬歷史性財務資訊查核或核閱之確信案件」、ISAE 3410「溫室氣體聲明之確信案件」及其他協助適用準則之指引，但 ISAE 係適用於確信案件之一般準則，外界認為應就永續報導發布特定準則，爰 IAASB 刻就永續報導之確信研擬新準則(ISSA 5000)，預計於今(2023)年 9 月發布草案，2024 年發布並適用於 2024 年之永續報導確信案件。

至於確信服務應由誰提供，會計師及其他專業(顧問公司)皆可提供此服務，會計師事務所在確信服務上較顧問公司有較大優勢；而顧問公司則在永續議題專業較有優勢。講者亦透過現場投票詢問大家意見，過半認為應開放讓兩者皆可提供確信服務。

#### 五、全球最新進展

##### (一)國際財務報導準則永續揭露準則

為發展全球一致的永續準則架構，在現行國際上其他組織制定揭露架構上發展新準則將有利於未來推廣使用，爰國際財務報導準則基金會(IFRS Foundation)於 2021 年成立國際永續準則理事會(ISSB)即規劃整併其他準則機構，於 2022 年 1 月底併購氣候揭露標準委員會(CDSB)，並於同年 8 月初併購價值報導基金會(Value Reporting Foundation, VRF)。ISSB 前已於 2022 年 3 月底發布永續揭露準則第 S1 號草案「永續相關財務資訊揭露之一般規定」及永續揭露準則第 S2 號草案「氣候相關揭露」草案，ISSB 已完成所有外界

意見之檢討並進行準則發布之法制程序，預計於今(2023)年 6 月正式發布上開 2 號永續揭露準則，並於 2024 年生效。

## (二) 歐盟

歐盟執委會於 2022 年 12 月 16 日發布企業永續報導指令(Corporate Sustainability Reporting Directive, CSRD)，要求所有上市公司分階段揭露永續報導，且永續報導需經過有限確信，未來將過渡至合理確信；永續報導歐洲財務諮詢報導小組(EFRAG)配合 CSRD 規範而於 2022 年 4 月 29 日發布 13 號歐洲永續報導準則 (ESRS)草案，預計於今(2023)年 6 月份獲得歐盟執委會採用。

## (三) 美國

美國證券交易委員會(SEC)於 2022 年 3 月公告氣候相關揭露草案，強化並規範公開發行公司之氣候揭露，擬自 2024 年起分階段要求公司於年度合併財務報表中附註揭露「財務影響指標」、「支出指標」及「財務估計及假設」，並要求對範疇 1 及 2 溫室氣體排放量之確信分階段推動，逐步推動確信程度由有限確信至合理確信。

## (四) 澳洲

澳洲永續金融倡議組織於 2020 年發布澳洲永續金融路徑圖，目前未強制出具永續報告書，但公司治理守則建議上市公司揭露環境及社會風險。

## (五) 中國大陸

中國大陸證券監理委員會於 2021 年發布指引要求上市公司應於年報中增加揭露環境及社會議題，並鼓勵企業自願揭露永續風險及影響如碳排放、生物多樣性及社會風險。中國生態環境部於 2021 年 12 月 21 日發布「企業環境資訊依法披露管理辦法」，規定 5 種企業需揭露環境資訊，即重點排污單位、實施強制性清潔生產審核之企業、符合特定條件(如因生態違法處以刑事責任、處以人民幣 10 萬元以上罰款、按日連續處罰、被限制生產或停產等)之上市公司及發債企業、其他法律規定應揭露環境資訊之企業。

## (六) 日本

公司治理守則建議所有於東京交易所上市之企業應公告永續報告書以揭露永續風險及機會；2022 年 4 月主板(Prime Market)之上市公司需依 TCFD

格式揭露。另日本前於 2022 年 7 月於其財務報導準則基金會轄下新設立永續準則委員會(SSBJ)，日本金融廳已授權由該委員會研訂以 IFRS 永續準則為基礎(baseline)的國內永續報導準則，並預計於 2024 年 3 月發布草案，2025 年 3 月正式發布生效，至於適用年度待金融廳決定。

#### (七)香港

2021 年香港交易所發布適用 TCFD 之指引，預計 2025 年部分產業之上市公司每年需依 TCFD 格式氣候資訊；香港金融管理局(HKMA)監管政策手冊最近亦規定有關氣候風險控管之規定，要求所有金融機構於 2025 年依 TCFD 揭露。另香港交易所刻以 ISSB S2 草案規定為基準研擬相關氣候揭露準則，未來將發布草案對外徵詢意見。

#### (八) 印度

證券交易委員會於 2020 年發布規定印度前 1000 大上市公司需編製企業責任及永續報告書，自 2022 年至 2023 會計年度起強制適用。

#### (九)東協國家(ASEAN)

與談人以新加坡、馬來西亞、泰國、越南、印尼及菲律賓之永續報導政策進行比較，這些國家皆有提供指引協助發行人編製永續資訊，但在 ASEAN 間並無共同永續報導格式，多係參照 GRI 或 TCFD 格式。

- 1.新加坡：新加坡交易所於 2021 年 12 月發布有關氣候揭露規則，該規則是參照 TCFD，將分階段實施，金融產業、農業、食品及林務產業、能源產業將優先適用自 2024 年揭露、建築材料業及運輸產業於 2025 年起揭露。
- 2.馬來西亞：上市規則要求編製 ESG 報導，例如於年報中說明管理階層對於重大經濟環境及社會風險及機會之管理；馬來西亞股票交易所前於 2015 年發布永續報導之指引，並於 2022 年修正指引內容，該指引尚非強制規範，後於 2029 年 9 月修正主板上市規則，要求所有主板上市公司於 2025 年需依 TCFD 進行揭露。
- 3.泰國：泰國證管會公司治理守則要求編製永續報告，公司可決定永續報導編製之架構，實務上多依據 GRI 編製；2021 年 11 月泰國證交所宣布支持 TCFD 架構之立場，並規定自 2021 年起所有上市公司需報導 ESG 績效。
- 4.菲律賓：菲律賓證管會於 2019 年發布上市公司永續報導指引，採用遵循

或解釋方式，要求所有公開發行公司併同年報提供永續資訊。自 2023 年公開發行公司需與年報併同申報永續報告書。

5.越南：越南財政部要求公開發行公司在年報中揭露社會及環境影響及社會承諾。

6.印尼：印尼金融監理機關於 2017 年發布永續金融法令，要求金融機構及上市公司需編製永續報告書，另印尼交易所於 2021 年 6 月成為 TCDF 的支持者(supporter)。惟目前未要求強制對永續報告書進行確信。

#### 六、結論：

未來發展趨勢係建立一套全球一致、具可比較性及可靠之永續揭露準則，且對永續資訊進行確信可提升資訊品質，許多國家已著手規範強制永續報導及確信，公司應對永續報導建立有效之治理，如建構永續資料庫及相關內部控制。透過公司內控制度產製出永續相關資料，並依高品質且全球一致之永續揭露準則編製永續報導並經過確信，將會提升永續資訊品質進而朝向永續經營之方向前進。

## 肆、分組會議之討論議題

本次會議除專題演講係由全體與會者共同參加，其餘會議採分組方式進行，俾利會員進行交流，僅就分組會議中與我國實務較相關之議題彙整如次：

### 一、ISQM 1 下之檢查方法及挑戰

國際審計及確信準則委員會(IAASB) 於 2019 年 2 月發布新的國際品質管理準則(International Standard for Quality Management 1, ISQM 1)，取代過往的國際品質管制準則 (International Standard on Quality Control 1, ISQC 1)，該準則明定會計師事務所應於 2022 年 12 月 15 日前依 ISQM 1 設計並付諸實行品質管理制度，並於實行後 1 年內依準則規定對其制度執行評估。

按 ISQM1 與 ISQC 1 之差異，主係會計師事務所應採用風險基礎方法設計及施行品質管理制度，因此相較 ISQC 1 明確要求事務所應訂定特定之政策及程序，ISQM 1 有更多原則性(principle-based)規範，另會計師事務所於應用風險基礎方法時須考量事務所之性質與情況及事務所執行案件之性質與情況，因此，事務所品質管理制度之設計極可能因事務所之性質或案件複雜度不同而異，此外，事務所品質要素亦由 6 大組成要素，修正為 8 大組成要素。為因應 ISQM 1 之實施對於檢查工作的影響，本次由英國、土耳其及瑞士之代表就 ISQM 1 相關規範、導入經驗等進行分享。

#### (一) 瑞士經驗：

歐洲審計監督機構委員會(Committee of European Auditing Oversight Bodies, CEAOB)於 2022 年 12 月發布 ISQM 通用審計檢查方法(Common Audit Inspection Methodology)，其以表列方式說明事務所之風險評估流程、治理及領導階層、攸關職業道德規範、客戶關係及案件之承接與續任、案件之執行、資源、資訊及溝通、監督及改正流程等 8 大品質管理組成要素相應之檢查程序及 ISQM 1 相關條次。其中以治理及領導階層為例，檢查人員應評估會計師事務所是否建立與該項要素相關之品質目標，以創造支持品質管理制度之環境，包括建立之品質目標是否已涵括所有必要的項目，及是否建立額外品質目標或次要目標，另對於會計師事務所之監督作業，亦應檢視其對於該項要素之執行結果，包括評估所辨認之缺失、改正流程及所內溝通情形。



瑞士代表表示，對於聯盟事務所而言，聯盟提供事務所之服務或資源可促進各聯盟事務所一致執行具品質之案件，該等聯盟服務或規範可能包括要求事務所於品質管理制度中納入特定品質風險，或要求事務所設計並執行特定因應對策等，然縱有前開聯盟規範或服務，各會計師事務所之品質管理制度仍應由其自身負責。

## (二) 英國經驗：

因應 ISQM1 之發布，英國財務匯報局(Financial Reporting Council , FRC) 於 2021 年 7 月發布了適用於英國的品質管理準則(International Standard on Quality Management (UK) 1))，其中包含少量額外要求和指引，以符合特定的英國法律和監管要求。根據 7 大會計師事務所之導入經驗，因應審計品質監督和改正要求的變化及對品質管理系統紀錄留存的要求，會計師事務所投入相當多資源在因應對策之評估及紀錄留存，並加強會計師事務所管理階層對品質管理之參與，到目前為止，7 大會計師事務所均已完成政策及程序之設計並付諸實行，部分事務所並於 2022 年底開始執行有效性之測試，在聯盟資源部分，主要仰賴的是資訊系統，包括審計軟體、承接及續任系統及審計方法、利益衝突檢查等，另事務所亦將品質管理執行結果報告至聯盟，使聯盟得以對各聯盟事務所執行適當之監督作業。至於品質管理制度之評估部分，事務所應於 2023 年 12 月 15 日前完成，到目前為止，部分事務所已完成第 1 次評估，而部分事務所亦將採取更為頻繁（相較每年至少 1 次）之評估方式。

另基於品質管理準則對於事務所之可擴縮性 (Scalability)，事務所將視自身和查核項目的性質和情況在品質管理制度為不同之設計，縱使小型會計師事務所資源相對不足，FRC 仍期望其能完成風險評估，並針對其風險評估結果，在政策及程序為適當之因應，對於小型會計師事務所之導入情形，英國代表表示，所有會計師事務所都制定了實施計劃，但與準則規範仍有一定差距，且對於理解程度和執行程度仍存有顯著差異。

隨著審計品質的管理趨於風險導向，ISQC 進化至 ISQM，英國今年執行檢查重點包括風險評估相關之事項，檢查方法如下：

1. 風險評估流程：包括檢視所採用之資訊來源、風險評等及評估架構、風

險微粒性（granularity）及反覆修正之流程等

2. 品質目標、品質風險之辨認及評估暨相應等品質風險之因應對策：包括確認事務所是否已建立準則要求之所有目標及是否有額外品質目標，並比較事務所間相關資訊，進而評估其完整性。

除上開風險評估外，監督及改正流程暨職業道德規範等 2 項組成要素亦將列為年度檢視項目，其檢查方法如下：

1. 監督及改正流程：檢視及比較事務所間之監督作業，包括測試頻率及樣本規模，並評估事務所設計監督作業所考量之事項及事務所對於發現事項並辨認為缺失及其嚴重程度之步驟，另深入檢視缺失之根本原因分析，進而評估事務所改正措施設計及實行之適當性。
2. 攸關職業道德規範之品質要素：確認是否符合職業道德規範，並評估相關政策及程序之妥適性，另針對其主要因應對策進一步測試其有效性，且對於與該項品質要素相關監督程序取得瞭解，包括是否有相關發現事項。

### (三) 土耳其經驗：

土耳其審計監理機關（KGK）業於 2022 年 7 月發布事務所品質管理準則（KYS1），土耳其 G 君表示，該國已於 2023 年 1 月公告將採延後 1 年之導入模式，即符合規定之會計師事務所應於 2023 年 12 月 31 日前依 KYS1 設計和實施品質管理制度，而品質管理制度之評估作業則須在 2023 年 12 月 31 日起 1 年內完成。

對於 KYS 1 之發布，KGK 積極舉辦教育訓練及線上研討會，以增進會計師事務所對新準則之認識，並辨認新準則與先前規範之差異、發布相關指引，使會計師事務所有所依循，另針對事務所進行問卷調查，以瞭解會計師事務所對於 KYS1 等規範之導入情形及是否需要更多的協助。

## 二、洞悉審計品質指標

審計品質指標(audit quality indicators, AQI)為採取量化或質化方式衡量外部審計之投入及產出品質，它們能呈現一家會計師事務所在過去、現在及未來提供高審計品質的能力，會計師事務所可藉以評估及管理風險；審計委員會可從中評估

財務報告風險、會計師審計品質，進而決定委任之事務所及公費之擬訂；對於投資人、債權人來說也可評估財務資訊之可靠性，進而決定其投資、融資決策；對於主管機關而言，也可透過審計品質指標引導事務所提升審計品質，進而建構健全的資本市場，因此，無論係作為事務所內部管理審計品質，或是企業治理單位、主管機關等外部利害關係人參考，推動 AQI 均有其必要性。

鑑於此，本會已於 110 年 8 月 19 日發布 AQI 揭露架構，揭露架構提供一套衡量審計品質的完整且具可比性的量化指標，包括專業性、獨立性、品質控管、監督、創新能力等 5 大構面及 13 項指標，以協助企業及審計委員會於選任簽證會計師時，能更有效客觀的評估會計師事務所及查核團隊於提升審計品質的能力及承諾，此外，為增進各事務所間 AQI 資訊之一致性及可比性，本會同時發布 AQI 揭露範本，一致性規範國內 AQI 應揭露之資訊內涵及格式，並就部分 AQI 指標提供事務所整體之產業平均數或區間等資訊俾為比較，以利企業更深入瞭解事務所整體之審計品質變化趨勢及與同業間之差異，並採二階段循序推動國內企業採用 AQI，第一階段以四大聯合會計師事務所為先行對象，上市櫃公司自選任 112 年度財務報告查核簽證會計師時，即可向簽證會計師取得 AQI 資訊，作為評估委任或續聘任簽證會計師之參考。

國際上不乏對於 AQI 的討論，據 IFIAR 於 2021 年 7 月發布之審計市場國際相關發展報告 (Internationally Relevant Developments in Audit Markets)，已有 16 個會員國採行 AQI 揭露架構，本次係由新加坡及英國代表就該國推動 AQI 經驗進行分享。

#### (一) 新加坡：

新加坡會計及公司監理局 (Accounting and Corporate Regulatory Authority, ACRA) 自 2011 年起開始蒐集四大大事務所之 AQI 資訊，要求渠等事務所每年應提供兩次，並於 2015 年 10 月發布 AQI 揭露架構，提出 8 項 AQI，其建議會計師事務所以不公開方式與審計委員會溝通並獲得四大聯合會計師事務所之允諾與支持，後於 2020 年進一步修訂 AQI 揭露架構，調整為 7 項審計品質衡量指標，說明如下：

##### 1. 查核案件層級：

(1) 查核時數：此項指標呈現資深查核團隊在不同查核階段之參與程度。

(2)經驗（查核經驗與產業專業之年資）：此項指標呈現會計師事務所依審計案件之風險和複雜性配置資源之能力。

2.事務所層級：

(1)訓練（各類別人員平均受訓時數及特定產業之訓練時數）：此項指標呈現使合夥人和查核人員具備執行品質審計所需的知識和技能所投入之訓練時數。

(2)檢查（外部及內部之檢查結果）：此項指標呈現合夥人及會計師事務所一致地執行品質審計之能力。

3.同時涵蓋兩項層級：

(1)品質控制（品質控制職能之人數）：此項指標呈現會計師事務所對於支持品質審計而在核心資源所為之投入。

(2)查核人員之督導：此項指標呈現資深查核團隊（即合夥人及理級人員）監督資淺查核團隊成員之能力。

(3)離職率（查核人員流失情形）：此項指標呈現會計師事務所留住知識和經驗的能力。

為提昇運用 AQI 之意識，ACRA 持續與金融監理局（MAS）、審計長室（AGO）、證券交易所等政府組織合作，使 AQI 在作成會計師之承接及續任之決策上確實發揮作用。另自 2020 年起 ACRA 並於官網上公布查核人員之督導、經驗及離職率等 3 項審計品質指標之平均及範圍值，並以四大及非四大會計師事務所作為分類，以提升不同規模間會計師事務所之可比性。

(二) 英國：

英國自 2015 年起將 11 項 AQI 納入會計師透明度報告中，為使外界瞭解六大會計師事務所<sup>2</sup>基於內部審計品質管理目的使用 AQI 情形，爰於 2020 年 5 月發布審計品質指標專題審查（Audit Quality Indicators AQR Thematic Review），在這份文件中，FRC 將 AQI 區分為三種類型：領先指標（查核開始前，Leading）、中繼指標（查核進行中，In-flight）及歷史指標（查核結束後，Historic），並將 AQI 的發展歷程區分為三個階段：發展（developing）、

<sup>2</sup> 六大會計師事務所為 BDO LLP、Deloitte LLP、Ernst & Young LLP; Grant Thornton UK LLP; KPMG LLP; and PricewaterhouseCoopers LLP。

嵌入 (embedding)、嵌入及監督 (embedding and monitoring) 階段，針對六大會計師事務所就其 AQI 監測和報告系統的摘述，以及就該等事務所使用的指標加以分析，FRC 統整出以下發現：

- 1.事務所間發展 AQI 的進度不一，進入嵌入及監督階段後較能專注於 AQI 的管理，進而提升 AQI 與審計品質的關聯性。
- 2.為了進行有效監控，對產出之 AQI 進行調查並採取行動有其必要性。
- 3.使用之 AQI 多為事務所層級，未來應更加關注個案層級的指標。
- 4.六大會計師事務所最常使用之 AQI 涉及六個面向，包括人力資源投入 (13 項)、其他資源投入 (6 項)、專案管理 (5 項)、其他程序 (11 項)、管理措施 (6 項) 及產出 (11 項)，其中人力資源及產出 (如檢查結果) 面向，六大事務所幾乎都有採用。
- 5.多數事務所仍使用歷史指標，使用領先指標者仍為少數。
- 6.隨著 ISQM1 將於 2022 年上路，事務所應考慮他們需要什麼樣的 AQI 來監控品質目標的實現，並將其納入 AQI 發展計劃。

前開報告亦指出，FRC 將對應在透明度報告中發布的核心 AQI 進行公開諮詢，因此，FRC 於 2022 年 6 月進一步發布了 AQI 諮詢文件 (Consultation Document: Firm-level Audit Quality Indicators)，在此份文件中，FRC 將 AQI 分為 3 種類型，即案件層級 (在事務所間和受查個體間以不公開的形式分享者)、管理層級 (事務所內部的關鍵績效指標 (KPIs)) 及事務所層級 (公開揭露者)，而此次諮詢重點即在於事務所層級之類別，依諮詢結果，FRC 於 2022 年 12 月提出了 11 項 AQI，包括績效監督及改正 (對治理文化調查問題的回復)、品質監督 (內部品質複核程度、外部檢查結果、內部檢查結果)、資源配置及人員管理 (查核團隊之投入、各職級工作時數、各職級工作時數 (忙季)、員工流失率、查核人員之督導)、資訊及溝通 (教育訓練)、治理及領導階層 (性別和種族的多樣性)，並要求符合特定條件的會計師事務所應從 2023 年 4 月 1 日開始搜集 12 個月的 AQI，俾使 FRC 能在 2024 年夏季向大眾提出報告 (包括 AQI 之範圍值)。

### 三、中小型會計師事務所之檢查

本節係分享對中小型會計師事務所不同的檢查方法，並介紹各地區審計市場概況及潛在風險及最新發展，討論中小型會計師事務所之檢查缺失及良好實務範例(good practice)。本節由新加坡、日本及美國代表進行分享。

#### (一)新加坡：

##### 1.事務所檢查概況：

可執行公開發行公司簽證業務之會計師 390 位(占全體會計師 33%)，此部分由新加坡會計及公司監理局(ACRA)負責對該等事務所檢查，分別就案件及事務所品質管制制度進行檢查。查核非公開發行公司之會計師，則由新加坡會計師協會在 ACRA 監督下進行檢查，僅就案件進行檢查。上開檢查結果則交由會計師監督委員會(Public Accountant Oversight Committee, PAOC)決定後續處置。

案件層級檢查重點在於審計準則及法規之遵循、著重高審計風險領域、審計缺失改善情形；事務所層級檢查重點在於是否遵循品質控制準則，係採輔導諮詢基礎(advisory basis)，但相關法規已修正，自 2023 年第 2 季開始，事務所層級為強制檢查。

選擇受查會計師/案件所考量之風險因子包括會計師過去受檢查情形(檢查情形、是否為新登錄會計師)、是否在觀察名單(watch list)；考量會計師承辦案件組合，案件之規模、複雜度及數量、案件集中度如上市案件或高風險案件數量、相同資產負債表日之案件數。

##### 2.查核非上市公司案件之檢查流程：

- (1) 選擇受檢查之會計師。
- (2) 依據重點查核領域設定選案指引。
- (3) 複核會計師協會檢查缺失報告：ACRA 於協會與會計師溝通前檢查結果前會複核該缺失報告，以確保會計師協會擬列缺失是正確及適當；將檢查缺失送予 PAOC 前會再複核缺失報告，確保提供 PAOC 足夠事實供判斷。
- (4) 追蹤會計師是否依 PAOC 處置辦理。

##### 3.2022 年共同缺失：

查核上市公司部分主係會計估計(包括公允價值衡量)、收入認列、使用專家、集團查核、繼續經營；查核非上市公司部分為會計估計(包括公允價值衡量)、查核報告、集團查核、繼續經營、收入認列。新加坡檢查缺失與IFIAR 年度檢查缺失調查結果一致。

#### 4. 近期發展

##### (1) 檢查結果改為多層：

- i. 現行檢查結果分為「通過」(pass)或「不通過」(fail)；未來將改為滿意(satisfactory)、滿意但有缺失(satisfactory but with findings)、部分滿意(partially satisfactory)及不滿意(not satisfactory)等 4 個層級。
- ii. 檢查結果若為部分滿意，則需提改善計畫(如加強訓練、缺失原因分析)及品質管制複核(hot review)(如案件在出具查核意見前需經品質管制複核會計師複核)；若檢查結果為不滿意，則可能之處置為提改善計畫、2 年內不得對上市公司簽證服務、暫停執行業務(2 年以下)、除名、不再更新簽證上市公司之資格、公告檢查缺失或罰鍰等。
- iii. 若檢查結果為不滿意，則會計師需向受查個案之審計委員會揭露檢查缺失，目前先適用於上市公司個案。

##### (2) ACRA 協助查核非上市公司會計師之措施

- i. 每年發布 實務監督計畫報告，分享檢查缺失及原因。
- ii. 發布審計實務公告(Audit Practice Bulletins)，提醒近期發生之議題、並提供指引促使實務上一致使用。
- iii. 與會計師公會合作發展審計指引聲明書(Audit Guidance Statements)提供最佳實務作法及協助作法俾利會計師運用。

#### (二) 日本

##### 1. 審計市場概況：

上市公司共 3,844 間，查核上市公司之會計師事務所共 126 家，大型事務所 4 家，中型事務所 5 家，中小型事務所 117 家，依不同規模事務所承接上市公司案件發現，中小型事務所承接案件有逐年成長趨勢，經調查 2022 年更換會計師公司，主要係因為公費原因。

##### 2. 近來措施：

優先檢查中小型事務所，並改善法規架構要求查核上市公司者需有高紀律，如簽證上市公司之會計師需登記、登記時由會計師公會確認資格、登記後要維持適當之營運及管理(如採用會計師事務所自治守則)，由日本會計師協會設計營運管理制度協助中小型事務所。

### 3. 檢查中小事務所之重點、特殊檢查程序及主要缺失：

公認會計師監查審查會(CPAAOB)篩選受查之中小型事務所時，會檢視會計師公會對該事務所執行品質管制之複核報告，檢查後會將缺失及建議提供予日本金融廳執行處置。

2022 年中小事務所檢查重點，在事務所品質管制整體部分，著重管理階層對於品質控制的辨識、對於培養法律及職業道德遵循之組織文化的投入、使用品質控管工具之程度、合夥人及職員之職業道德、獨立性及其他遵循情形；另有關管理階層部分，檢查重點係瞭解管理階層之責任區分及領導風格(影響力)、國外聯盟所之監督情形、併購後品質管制整合情形(如有併購)及經營非審計服務之程度；另亦就事務所如何確保遵循之制度、教育訓練制度、諮詢及案件品質複核等進行檢查。

有關對中小型事務所之特殊檢查程序部分，CPAAOB 縮短檢查通知日至實地檢查日之期間，以避免事務所竄改工作底稿，亦會檢查事務所財務帳冊(如交際費用)、薪酬評估過程(如是否透明、公平及正當，特別是對於管理階層之薪酬)、審計公費之依賴程度、分所之管理(如審計品質及資源之控管)。

依過去檢查結果，品質管制部分之缺失主係為合夥人薪酬評估過程未納入品質管制、人力資源、檢舉制度、承接新案之程序等有缺失；查核個案部分主係缺乏專業懷疑、對於公司聲明及估計之質疑、未注意公司營業或產業環境改善而配合改變審計程序及未瞭解最新審計及法規規定。

### (三)美國：

#### 1. 檢查概況：

若事務所每年出具超過 100 個查核意見，則每年需受美國公開公司會計監理委員會 (PCAOB) 檢查(下稱年度檢查)，若出具小於 100 個意見，則三年內至少檢查一次(下稱三年度檢查)。2022 年受檢查者中，14 家事務



所受年度檢查，80 家美國事務所及 63 家非美國事務所受三年度檢查。三年度檢查會依事務所規模及複雜度，PCAOB 會指派 1-5 員檢查員進行檢查，檢查期間為期 1 至 2 週。

PCAOB 於篩選受檢查之查核案件時，會分為風險基礎選查及隨機選列，風險基礎選查所考量因子包括經濟趨勢(如 COVID-19 的影響)、公司及產業發展、資本規模、事務所及合夥人情況及其過去檢查歷史。

PCAOB 於決定查核重點時，會考量易受到經濟趨勢或壓力影響之財務報導項目，亦會考量具重大之審計風險項目，如會計估計(如公允價值)、收入認列、繼續經營之評估、集團或多營運地點之查核、財務報導之內部控制、以前常見缺失、新適用之會計或審計準則之相關議題。另有關品質管制檢查重點為管理階層之領導、合夥人之績效評估及管理、內部檢查制度、事務所對於審計品質之缺失如何應對、客戶案件之承接與續任、獨立性、審計政策及方法與教育訓練。

## 2. 常見缺失

### (1) 查核案件之收入及相關項目

- i. 未評估是否滿足履約義務而可以認列收入。
- ii. 未適當評估公司是否依相關單獨售價將交易價格分攤至履約義務，亦即查核人員未執行相關證實測試，以辨認所有履約義務、決定全部交易價格及是否需分攤交易價格。
- iii. 未評估公司收入認列政策之揭露是否妥適。
- iv. 收入證實測試使用公司產製之資訊，查核人員未就該資訊產出相關程序執行內控測試。

### (2) 查核案件之會計估計

- i. 在評估公司對於預期信用損失之相關假設之合理性，查核人員未考量質性因素及與可證明已發生與以前年度不同之事證。
- ii. 對收購取得資產評估公允價值及固定資產之可回收性評估所使用之重大假設，查核人員未評估假設是否合理及與產業或其他資訊是否一致、未考量公司之目標、策略及相關風險、現行市場資訊。

### (3) 有關品質管制之缺失：

- i. 部分缺失係合夥人未予以辨識及妥為處理之情形，如查核團隊已發現如舞弊等重大風險，惟合夥人卻未予處理。
- ii. 未於查核報告日前取得案件品質複核之核可。
- iii. 工作底稿未記載足夠資訊，使有經驗之查核人員可以瞭解整個查核程，包括案件品質複核評估查核團隊對於已辨認風險之處置。

### 3. 良好實務範例(good practices)

- (1)對於小型事務所：若所內無適當之案件品質複核，可對外聘僱適格且有經驗之第三方進行案件品質複核；對於特定產業之風險評估及相關議題提供教育訓練及特定的查核程式，必要時可對外購買教材俾利訓練。
- (2)加強監督：許多事務所查核複雜之會計估計時，會採用專家意見；在使用專家意見時，會加強監督專家之工作，以瞭解專家所執行之程序並確認該等程序係有效處理已辨認之風險。
- (3)監控及訓練：部分事務所已增加即時監控程度，如執行品質管制複核(hot review)，以即時發現辨認缺失並補，同時也會提供予其他案件查核人員以避免同樣缺失再發生。
- (4)對於查核案件及品質管制複核之監督：建立查核案件時程表(milestone programs)以掌握查核案件之複核進度(如規劃複核、期中程序複核及案件品質管制複核)；提供設計完備之表格予案件合夥人及品質管制複核，俾利執行複核及記錄；對品質管制複核人員之教育訓練聚焦於內外部檢查所發現之缺失，可透過品質管制複核人員對案件之檢視進而減少可能的缺失。

## 四、ESG 報導及確信：審計監理機關可能之應用

本場次係由愛爾蘭及荷蘭代表分就歐洲最近發展及荷蘭經驗進行分享：

### (一) 歐盟永續報導之發展

歐盟於 2020 年發布歐洲綠色政綱(The European Green Deal)，宣示 2050 年淨零目標、轉型至低資源耗用之經濟並於每個面向落實此目標，引導資金導入綠色投資，隨後發布歐盟永續金融規範(The Sustainable Finance Disclosure Regulation)，對資產管理人之永續資訊揭露，另發布企業永續報告指令(Corporate Sustainability Reporting Directive) 取代了現有的非財務報告指令

(Non-Financial Reporting Directive, NFRD)，符合條件之企業<sup>3</sup>須依據歐盟永續報告準則(EU sustainability reporting standards, ESRS)編製永續報導，並以集團(包括價值鏈)層級揭露減緩及適應氣候變遷、水和海洋資源、資源利用和循環經濟、污染、生物多樣性和生態系統及社會與人權議題之資訊。需在管理階層報告(management report)中以明確可辨識方式在適當段落揭露並附有電子標籤(electronically tagged)。

至於 CSRD 之適用時點，第一階段由現行已適用非財務報告指引(NFRD)之企業(500 人以上之上市公司)於 2024 年適用，第二階段為其他大型上市公司(250 人至 500 人之上市公司)於 2025 年適用，第三階段為中小型上市公司於 2026 年適用，但亦可選擇延後自 2028 年適用。歐洲財務報導資訊小組(EFRAG)業於 2022 年 11 月 22 日將首批 ESRS 提交歐盟執委會，歐盟執委會後續將另徵詢歐盟會員國及相關機構意見，於今(2023)年 6 月 30 日前完成認可(adoption)。

目前 CSRD 要求永續報導需經有限程度確信並出具確信報告，未來會過渡至合理確信，另有關提供確信服務者目前預設是簽證財報之會計師，但也可由其他非簽證之會計師或其他確信服務提供者負責。未來主管機關對於提供確信者之資格、核准或登記、確信工作之安排(足夠時間及資源、客戶資料、確信工作底稿)都應進一步有明確規範。至於確信監督，永續報導之確信案件亦將納入品質管制之複核(每 6 年至少 1 次)之範圍，相關之調查及處罰會延伸到永續報導之確信。

與談人提到永續報導確信之挑戰，2025 年將適用第一階段之強制確信(對 2024 年永續資訊)，時程十分緊急，且以合併集團為報導個體及需揭露價值鏈之資訊，公司及事務所需能及時補足永續能力需要增加員工數及訓練；另 ESRS 採雙重重大性，企業需同時考量永續事項對公司之影響及公司對於永續事項之影響，評估影響程度及是否揭露該永續議題是一大挑戰；而若永續資訊揭露不實，是屬詐欺或漂綠仍待未來發展。

---

<sup>3</sup> 適用於符合以下條件之一之企業：1 超過 250 名員工；2.年收入超過 4000 萬歐元；3.總資產超過 2000 萬歐元；4.公開上市股權且擁有 10 名以上員工或 2000 萬歐元收入；5.歐盟境內年收入超過 1.5 億歐元且在歐盟至少有一家子公司或分支機構超過一定門檻的國際和非歐盟公司。

## (二)荷蘭實務分享

與談人就荷蘭金融市場管理局(AFM)即將發布的報告「CSRD: No time to lose」進行分享，AFM 為瞭解荷蘭企業現行永續報導及確信服務實務情形，篩選受氣候影響較大之產業共計 27 家上市公司，以 2021 年之永續報導進行調查，其中有 17 家對於永續報導係進行確信，其中 8 家係自願確信，該等確信報告皆係由四大會計師事務所出具，另為瞭解永續報導確信實務，亦將四大會計師事務所納入研究對象，AFM 與其中 8 家公司及其會計師進行訪談，以下係將前開 27 家公司永續報導中氣候議題進行研究，內容分別說明如下：

### 1. 永續報導有很多改進的空間

- (1) **永續報導應突顯重大永續議題之重要性**：說明永續議題重大性係有助於使用者進行決策，例如使用重大議題矩陣圖，並給予相對充足之說明，本次調查結果發現部分永續報導雖揭露重大議題確未提供相關之績效指標，或未就重大議題進行回應，例如對於較不重大議題提供合理確信，而對重大議題卻僅提供有限確信，這可能是愈重大議題對於企業的影響愈難以衡量及確認。
- (2) **加強揭露環境及社會議題之負面影響**：CSRD 要求採雙重重大性做為揭露之依據，企業表示此為適用新規定之重大挑戰，需揭露永續議題之企業之影響及企業對永續議題之影響，惟本次調查發現 27 家幾乎未揭露企業活動對於環境及社會之負面影響，另雖所有企業皆揭露溫室氣體排放，但未揭露該等排放可能的其他負面影響，AFM 強調未來的永續報導要呈現正向及負向之影響，才能避免漂綠。
- (3) **對於氣候變遷及能源轉型之影響需加強揭露**：氣候變遷及能源轉型對多數企業皆造成財務上之影響，如投入新能源科技、避免實體風險之支出、產品或服務之改變，但目前多數企業皆未明確揭露相關風險及財務影響，企業表示主係因該等風險不確定程度過高且目前未受影響，亦有企業表示因其評估減損僅運用 5 年度以內之時程評估，而無法涵蓋太長期間(如至 2050 年)；亦有企業表示受限於未來法規的不確定性而無法估計。另 CSRD 要求揭露如何將情境分析用於辨認氣候風險，多數企業皆

揭露已使用情境分析辨認風險，惟僅有少數企業揭露這些情境之實際資訊，則使用者無法得知這些情境與相關財務狀況及績效之連結，AFM 建議應說明氣候風險情境如何與策略、財務規劃連結及如何運用在財務報表相關資訊(如資產之減損評估)。

## 2. 永續資料之可靠性及可得性是一大挑戰

- (1) **企業需加速投資產製永續資料之資訊系統或流程：**未來永續報導所揭露之資訊比現行揭露內容多，現行永續資料之可靠性亦不如財務資料，又部分企業尚未妥善建立永續資訊之內部控制，故永續資料之一致性較差，企業應立即面對此一難題，將永續議題與策略整合、設置相關內控並要有財務部門及審計委員會之參與。
- (2) **查核人員<sup>4</sup>對於外部資料之挑戰：**查核人員需倚賴公司的內控取得可靠資訊，若公司未適當建置或執行相關內控，則查核人員需執行證實程序，亦須使用外部資料加以驗證，查核人員亦需評估或測試這些外部資料之來源是否可靠、正確及完整，需判斷其執行程序之程序以取得足夠且適切之永續資訊，此為查核人員所面臨之挑戰。
- (3) **欠缺範疇 3 之資料：**本次調查 27 家選樣公司永續報告中高達 11 家沒有揭露範疇 3 或揭露有限，揭露範疇 3 是因應氣候變遷之重要措施，可瞭解企業對於氣候變遷的影響及可能改善之程度，故 ESRS 強制揭露範疇 1 至 3。範疇 3 之計算會運用不同方法、假設及資料且涉及實際數據及預測數，亦需使用外部不同來源之資料(價值鏈中之供應商及客戶)，而價值鏈之相關廠商可能亦無相關能力產製範疇 3 資料，縱使可取得該等資料，該資料之計算及假設可能缺乏一致性，也難以集中蒐集及管理並整合至公司之永續資訊，故範疇 3 之資料取得是企業面臨很大的挑戰，AFM 建議企業可以揭露其取得資料之困境，並呼籲企業應與價值鏈一起合作蒐集及標準化範疇 3 之資料。

## 3. 確信報告可瞭解性之疑慮

- (1) **使用者可能對確信報告有過高且不適當之解讀：**確信報告應具備可瞭解

---

<sup>4</sup> 係指提供確信服務之人，可能是財務報表簽證會計師、非財務報表簽證會計師或其他專業提供確信服務者。

性，讓使用者不會有不當且過高的期待。本次調查發現選樣公司之確信報告皆為無保留之確信報告，惟這些確信報告多敘明確信範圍受限，但面臨此種情況之合適意見應為保留意見，且該等確信報告亦未詳實說明確信範圍受限之影響，這會讓使用者誤以為永續報導之所有資訊皆是確信之範圍，而產生不當之期待，有鑑於此，CSRD 已有相關規範，禁止透過選擇性將未能取得資料或資料不可靠之範圍排除確信，未來需確實評估是否應出具保留意見；另調查發現部分確信報告同時出具合理確信及有限確信之意見，此種意見呈現方式會讓使用者誤以為所有永續報導是適用相同確信程序。另本次調查也發現，在有限程確信下，不同個案之確信程序性質及深度可能不同，此差異會讓使用者無法理解有限確信之意涵，AFM 建議應於確信報告中敘明所執行之程序，讓使用者瞭解其確信之內容，以減少不當之期待。

- (2) **查核人員應於確信報告中敘明所面臨之挑戰之困境：**本次調查發現確信報告較少提及查核人員所面臨之難以處理之議題及如何處理該議題，AFM 建議查人員未來宜於確信報告中敘明該等資訊，可增加有用之資訊及透明度而讓使用者瞭解確信報告。

#### 4. 缺乏永續人才之量能(capacity)及專業

- (1) **永續人才之量能及專業需有大幅進步空間以應因 CSRD 之實施：**因施行日期已迫在眉睫，且企業需與會計師事務所競爭優秀永續專業人才，是否有備備足夠人力及專業以符合 CSRD 規定，是目前企業面臨最大之挑戰。另一方面，會計師事務所亦面臨相同挑戰，雖然現行四大會計師事務所皆設有 ESG 部門，負責提供管理顧問服務及確信，合計約 100 名員工，但四大會計師事務所刻正評估未來員工及專家之需求，估計未來三年內會擴大 ESG 部門並增加 200 至 250 名員工，可能之作法是透過訓練既有審計人員、對外招募人員、將相對簡單之程序委外執行或將 ESG 部門與審計部門整合等方式提高事務所永續報導確信之能量。

- (2) **事務所組織架構須及時調整以應因未來大幅增加之確信案件：**現行法規未強制要求非財務資訊需經確信，故確信案件有限，但 CSRD 之實施將會導致確信市場改變，相較於 NFRD 僅適用特定規模之企業，未來所有

上市企業皆需提供永續報導且強制確信，確信案件將大幅增加，確信範圍較廣且所需要之資訊較以前詳細，故事務所除了增加相關人力，現行品質管制制度、確信方法論或程序亦需一併調整。

## 伍、心得及建議

### 一、持續參與 IFIAR 檢查工作小組會議，瞭解國際檢查實務之發展

健全的會計師監理，可提升審計品質，強化資訊使用者之信任，是資本市場發展之關鍵因素之一。IFIAR 舉辦之檢查工作小組會議，作為各會員國之溝通與聯繫平台，透過會員國間分享及交流檢查實務與經驗，不僅強化監理人員之專業程度，並可提升檢查工作之有效性。

本次會議廣泛討論有關永續報導及相關確信、IFIAR 會員檢查發現之調查報告、ISQM1 及中小型會計師事務所之檢查等重要議題，有助瞭解各會員國之監理法規、檢查重點、模式及程序，以及因應國際趨勢發展之監理規劃，可作為我國審計監理上參考與學習。本會將持續派員出席 IFIAR 相關會議，藉以掌握國際審計執法趨勢及作法，以作為我國未來監理工作之參考。

### 二、持續掌握國際審計發展趨勢，做為我國未來監理工作之政策參考

現今經濟環境、科技技術及監理法規的瞬息萬變，企業之經營及業務應變能力挑戰日益嚴峻，伴隨各種不同外在環境變化下所衍生之會計審計議題，審計監理也應為之因應。透過本次研討會之參與，對各項議題除有更進一步認識外，並藉他國經驗提出下列心得及建議，希對我國審計監理之發展有所助益：

(一)有關 AQI 之推動情形一節，新加坡代表提及該國會於官網公布 AQI 之比較資訊，而英國代表表示該國亦有向大眾公開相關資訊之規劃，查我國已於審計品質指標(AQI)揭露範本就部分 AQI 指標提供事務所整體之產業平均數或區間等資訊，未來可視我國推動之情形，適時納入不同規模事務所間之比較，俾作為不同規模公司之審計委員會於委任會計師事務所決策之參考。

(二)有關 ISQM1 之因應一節：ISQM1 於 2022 年 12 月上路，產生的變革不容小覷，會計師事務所或監理機關都應嚴陣以待，根據瑞士及英國代表之分享，渠等已透過指引或內部討論發展其今年度之檢查重點及檢查程序，我國雖延後 1 年施行，惟四大會計師事務所依聯盟



政策已同步實施，本會將於本(112)年度進行會計師事務所檢查時，參酌各國經驗，調整檢查方式及重點，並將持續注意各國後續檢查情形，作為我國借鏡之參考。

### 三、未來建構我國永續報導及確信架構時，可參考國際經驗及推動方式

國際間刻正整合一致、具可比較性及可靠之永續揭露準則，ISSB 將發布一般性揭露準則(S1)及氣候相關揭露準則(S2)；歐盟 ESRS 亦於 2024 年開始適用，亦持續與 ISSB 準則內容調和，許多國家已著手調整其永續報導架構且強制確信。我國前於今(2023)年 3 月發上市櫃公司永續發展行動方案，其中精進永續資訊揭露面向涵括「研議擴大永續報告書確信範圍」及「研議推動 ISSB 永續準則」，倘若我國上市櫃公司與國際接軌而需依國際標準揭露並強制確信，可參考國際經驗，如本次荷蘭代表分享其作法，透過專案調查瞭解現行永續報導實務作法並與企業及會計師事務所進行訪談，瞭解我國企業現行永續能力，俾利規劃適切之政策推動時程，亦可做未來工作小組會議中與其他國家分享我國推動經驗之素材，就如同本次會議印尼財政部部長於致詞所提及「Sharing is caring.」，透過經驗交流與其他國家增進關係。

## 附錄：會議參考資料