



贸易和发展理事会  
投资、企业和发展委员会  
国际会计和报告准则政府间专家工作组  
第三十三届会议  
2016年10月5日至7日  
临时议程项目3

## 高质量报告方面会计和审计要求的遵守情况监测及其执行的 实际落实

### 贸发会议秘书处的说明

#### 内容提要

本文由贸发会议编写，目的是便利国际会计和报告准则政府间专家工作组第三十三届会议审议确保高质量公司报告的有效合规监测和强制执行机制方面的良好做法和能力建设。本文着重指出了指导各国建立和加强其国家合规监测和强制执行机制涉及的主要问题。本文涵盖的问题包括：建立这类机制可考虑的主要原则，以及这些机制之间的相互关系；建立和实施这类机制应考虑的核心要素；有关问题贯穿各领域的性质，以及各级协调的必要性。需考虑的其他问题包括人力和财力的限制，影响评估方面的挑战，以及特别是在发展中国家和经济转型国家，就合规监测和强制执行的落实开展进一步研究和案例分析的必要性。本文还提到非财务报告、公共部门报告和中小型企业报告等领域合规监测和强制执行的具体问题。



## 目录

	页次
一. 导言.....	3
二. 设计和实施高质量报告方面有效的合规监测和强制执行 机制的主要问题.....	5
A. 定义、目标和范围.....	5
B. 主要指导原则.....	6
C. 核心要素.....	9
D. 非财务报告、公共部门报告和中小型企业报告领域 合规监测和强制执行的具体问题.....	12
三. 结论.....	15
附件一 合规监测和强制执行问题磋商小组成员.....	16
附件二 会计发展工具的运用结果示例，含合规监测和强制 执行指标.....	17

## 一. 导言

1. 2015年9月，联合国会员国通过了《2030年可持续发展议程》，其中包括17项全面而深远的可持续发展目标。充满活力的私营部门是实现这些目标的关键。要反映企业的贡献，为实现千年发展目标调动资源，高质量的公司报告工作至关重要。它还为金融稳定、有利的商业和投资环境、透明和善治提供了坚实基础。

2. 为实现高质量的财务和非财务报告，早期主要是制定严格的全球标准和规范。随着世界经济一体化，这一工作也有所加强。因此，为私营和公共部门制定了大量关于公司报告的国际标准和规范。这些标准和规范涉及财务报告、审计、职业会计师的培养和职业道德，以及环境、社会和治理因素。

3. 虽然国际上制定了标准和规范，但实际执行还要靠国家一级的监管机构和企业。过去二十年的金融危机表明，需要连贯一致地落实和执行这些标准和规范，以充分发挥它们对国际投资和贸易的促进作用。在这方面，维护公共利益一直是国际标准制定、规范和执行的一个重要特点。有效的执行机制和持续的合规监测有助于不断改进。<sup>1</sup>

4. 三十多年来，联合国通过国际会计和报告准则政府间专家工作组，为促进和落实全球企业高质量的财务和非财务报告工作作出了贡献。近年来，贸发会议和政府间专家工作组努力为成员国提供帮助，通过制定综合方针，为高质量的公司报告建立强大的体制基础。因此，贸发会议开发了会计发展工具，帮助成员国查明其国内公司报告要求与国际标准、规范及良好做法之间的差距，并制定行动计划，以前后一致和全面的方式弥补这些差距。会计发展工具包括一个会计发展框架和一套包含量化指标的调查问卷。该工具自2012年推出以来，已被许多国家采用，最近推出的基于网络的电子平台(有英文、法文、俄文和西班牙文版)加强了该工具的运用。<sup>2</sup>

5. 会计发展工具在世界不同区域的运用，以及随后政府间专家工作组年度会议对相关结果的审议表明，许多国家在建立有效的合规监测和强制执行机制方面继续面临挑战，需要就这方面的能力建设和良好做法提供指导。因此，应政府间专家工作组第三十一届会议的要求，贸发会议开始编写一份关于合规监测和强制执行方面能力建设和良好做法的指导文件。贸发会议与合规监测和强制执行问题专家磋商小组<sup>3</sup>协作，编写了一份工作文件，<sup>4</sup>作为筹备政府间专家工作组第三十

<sup>1</sup> 详情见 <http://www.ipiob.org/index.php/piob-oversight/compliance>(2016年6月29日查阅)。

<sup>2</sup> 见 <http://adt.unctad.org>(2016年8月5日查阅)。

<sup>3</sup> 见附件一。

<sup>4</sup> 贸发会议，即将发布，高质量公司报告方面的合规监测和强制执行：关于能力建设和良好做法的指导意义。

三届会议期间与磋商小组开展进一步讨论的基础。第三十一届和第三十二届会议对部分国家案例研究的介绍丰富了这一进程的内容。<sup>5</sup>

6. 贸发会议秘书处已将磋商小组的意见纳入经修订的关于高质量公司报告方面合规监测和强制执行的良好做法的指导意见草案，供政府间专家工作组第三十三届会议审议。特别重视反映合规监测和强制执行要求与《2030 年可持续发展议程》的关联。政府间专家工作组的讨论结果将进一步纳入最后版本的指导文件。

7. 本文旨在便利政府间专家工作组在本届会议期间对议程项目 3 的讨论。本文将简要概述指导意见草案，侧重闭会磋商期间提出的主要问题。还将探讨有效的合规监测和强制执行机制的重要定义、目标和范围；该机制遵循的主要原则以及该机制的核心内容；主要体制问题，包括组织结构、活动、工具和方法；相关基准和影响评估方法。本文还将讨论与公司报告、审计和质量保证、职业会计师要求等领域的合规监测和强制执行有关的具体问题。最后将列出非财务报告、公共部门报告和中小型企业报告领域合规监测和强制执行的挑战。本文件与指导意见草案互为补充，应一并阅读。

8. 指导意见草案多次提到具体的国家案例，以阐明可能的方法。磋商小组的讨论表明，需要有更多关于合规监测和强制执行机制良好做法的实例，包括发展中国家和经济转型国家的实例。

9. 磋商小组指出，目前的指导意见草案中提到的发展中经济体的例子非常有用。然而，这些例子往往侧重合规监测和强制执行机制各个孤立部分的落实，而不是该机制的各种结构和进程。需要开展进一步研究，说明跨机构协调问题，并强调实施合规监测和强制执行机制的众多要素的复杂性。

10. 关于这一点，磋商小组认为，对发展中经济体实施合规监测和强制执行机制的经验进行全面的案例研究将至关重要，贸发会议应继续这项工作，以展示合规监测和强制执行的总体情况。磋商小组注意到，这类案例可提供宝贵经验，鼓励为在各种不同的经济环境下建立和实施合规监测和强制执行机制投资。进一步的案例研究最好针对非洲、亚洲及太平洋区域、拉丁美洲和加勒比以及东欧的经济体。案例研究也可为不断更新指导意见草案——一份活的文件——提供信息，编写进展报告和说明具体国家在这一领域的需要将推动更新工作。

11. 磋商小组在讨论中强调，有必要了解高质量合规监测和强制执行机制的具体实施背景。在一个地方成功、有效实行的政策，放到另一个地方则可能出问题或代价过高，特别是当两地可获得的资源和体制成熟程度有较大差异时。不过，国家经济和体制背景不同的政策制定者常常发现，发达经济体的一些良好做法可以为他们制定和发展自己的机制提供有用的参考。

<sup>5</sup> 所涉国家：澳大利亚、比利时、加拿大、德国和大不列颠及北爱尔兰联合王国(UNCTAD/DIAE/ED/2015/2)。

## 二. 设计和实施高质量报告方面有效的合规监测和强制执行机制的主要问题

12. 指导意见草案旨在为政策制定者提供良好做法，供其在设计、发展和实施国家合规监测和强制执行机制时作为参考。它还可以为其他利益攸关方提供有用的信息，让他们了解合规监测和强制执行方面的主要问题和挑战，以及他们可以如何促进机制的建立和运作。

13. 指导意见草案概述了与合规监测和强制执行机制有关的重要定义、目标和范围。它介绍了该机制的主要原则和核心要素，包括活动、工具、方法、基准和影响评估问题。指导意见草案还提出了与公司报告要求、审计和保证以及专业要求有关的具体问题。它提到了非财务报告以及公共部门和中小型企业报告领域合规监测和强制执行的相关挑战。

14. 磋商小组提出了许多问题，已纳入经修订的关于高质量公司报告方面合规监测和强制执行的良好做法的指导意见草案，本文将重点列出这些问题，供政府间专家工作组第三十三届会议进一步审议。

### A. 定义、目标和范围

15. 指导意见草案强调，设计有效的合规监测和强制执行机制必须有明确的定义。关于这一点，草案指出，合规通常理解为遵守法律、法规和规则。合规监测指为查证合规情况而进行的监督和调查，目的是鼓励促进合规的适当行为。强制执行指强制遵守有关规定并在违规时作出处罚的行为。强制执行具备一种处分职能，旨在确保违反规则将承担后果，包括使用一整套工具，惩罚违反法律和法规的行为；强制执行也有震慑目的。在某些情况下，违反规则可能导致民事赔偿或刑事制裁。

16. 在这方面，磋商小组指出，制定合规监测和强制执行机制时，须充分考虑到该机制的预防作用，以鼓励各实体在报告的所有阶段满足合规监测和强制执行要求。与市场建立强有力和有效的关系，以促进适当的态度和行为，与查明违规者同样重要。这两方面之间的平衡取决于当地文化和会计行业的存在。因此，重要的是确保有适当的实施指南、相关培训材料和称职的工作人员。

17. 指导意见草案指出，合规监测和强制执行机制的目标是促进高质量、可靠的报告工作，通过提高公司透明度、增强投资者信心和加强资本市场的完整性，促进金融稳定和可持续发展。要实现这些目标，必须建立有效的合规监测和强制执行机制，以确保提供高质量、可靠的公司报告，报告须满足外部用户的共同需要，包括投资方和其他资本提供方，以及其他决策者和利益攸关方，例如政府和整个社会。

18. 有效的合规监测和强制执行机制将需要涵盖整个报告链。为解决报告进程的全面性问题，指导意见草案涵盖合规监测和强制执行的三个方面：公司报告工作、审计领域和职业会计师。它首先处理贯穿三个方面的共同问题，随后探讨了每个领域的具体安排和挑战。磋商小组成员提出了这一问题——专业要求是否应作为合规监测和强制执行机制的一部分，因为与会计、报告和审计条例不同，专业要求通常不由国家立法机制规定。然而，磋商小组一致认为，国家专业会计组织建立的针对职业会计师的合规监测和强制执行机制大大促进了有效的合规监测和强制执行，因为该机制常作为监测是否符合专业要求和强制执行专业要求的主要手段。因此，该机制也被列入指导意见草案。

19. 磋商小组一致认为，在设计合规监测和强制执行机制时，须决定合规监测和强制执行机制应涵盖哪些类型的公司。关于这一点，讨论集中在公共部门和中小型企业部门的报告工作以及非财务报告工作是否应纳入合规监测和强制执行机制以及指导意见的范畴。<sup>6</sup>

20. 实施合规监测和强制执行机制会给银行和金融监管部门带来具体挑战，今后可进一步探讨。

## B. 主要指导原则

21. 指导意见草案概述了政策制定者在建立国家合规监测和强制执行机制时不妨考虑的主要原则和要素。它们基于合规监测和强制执行方面的重要声明，例如独立审计监管机构国际论坛订立的独立审计监管机构核心原则、<sup>7</sup> 国际会计师联合会的成员义务声明、国际会计师职业道德准则委员会订立的职业会计师职业道德准则、国际证券管理委员会组织订立的证券监管目标和原则、欧洲证券和市场监管局指导意见等。

22. 磋商小组提议了以下主要指导原则：

- (a) 以公共利益为重；
- (b) 独立；
- (c) 透明和问责；
- (d) 保密；
- (e) 相称；
- (f) 合作和协调。

<sup>6</sup> 详情见本文第 59 至 72 段。

<sup>7</sup> [www.ifiar.org](http://www.ifiar.org)(2016 年 7 月 29 日查阅)。

23. 关于合规监测和强制执行机制适用的主要指导原则的讨论强调，须确保该机制为公共利益服务。在这方面，公共利益监督委员会是一个全球性的独立监督机构，旨在提高国际会计师联合会支持下的标准制定委员会在审计和保证、教育和职业操守领域订立的国际标准的质量，并使这些标准更加注重公共利益。公共利益监督委员会通过其监督活动，努力使审计行业更加透明和诚信，从而推动提高国际财务报告工作的质量。

24. 确保有效的合规监测和强制执行机制的顺利运作，独立原则至关重要。根据独立审计监管机构国际论坛和欧洲证券和市场管理局在这一领域的要求，指导意见草案指出，因为独立，合规监测和强制执行机制的监管机构和监督实体得以客观、公正地开展活动，不受被监管实体、其他利益攸关方和市场参与者的不当影响。指导意见草案还提到国际会计师职业道德准则委员会，该委员会将独立性作为个人专业能力的一部分，在这方面，区分了独立性的两个组成部分：思想独立，即可以不受外部影响而作出客观、持怀疑态度的判断；表面独立，即避免出现让人质疑会计师诚信、客观性或职业怀疑态度的内容。<sup>8</sup> 这些原则可适用于负责推动有效的合规监测和强制执行机制的所有方面。

25. 独立与合规监测和强制执行机制的供资问题密切相关。一个有效的合规监测和强制执行机制，其资金来源应当不受被监管实体或其他利益攸关方的不当影响。然而，资金限制往往会妨碍合规监测和强制执行机制的实施。供资机制高度依赖各国具体的公司报告环境。因此，确保供资独立的机制需考虑当地的体制安排。

26. 透明和问责是有效的合规监测和强制执行机制的另外两个重要组成部分。《2030 年可持续发展议程》强化了建立透明和负责任机构的必要性，可持续发展目标明确将其作为一个目标(目标 16.6)。在这方面，独立审计监管机构国际论坛的原则 3 指出，审计监管机构在使用权力和资源时应接受公众问责，以确保审计监管机构维持其诚信和信誉。<sup>9</sup> 欧洲证券和市场管理局强调，执行者应定期向公众提供关于其执行活动和协调工作的信息。透明可能还包括统一或单独公布年度工作计划和活动报告，以及检查的选择标准。

27. 同时，监管机构在处理案件和审查信息时需要保密，以免侵犯企业的合法权益。合规监测和强制执行机制旨在提高透明度的披露行为可能受到知识产权，包括专利技术、长期战略或其他商业因素的限制。

28. 保密原则既适用于开展和协调合规监测和强制执行的实体，也适用于负责进行合规监测和强制执行的工作人员。

<sup>8</sup> <http://www.iasplus.com/en/binary/ifac/0612ethicsed.pdf>(2016 年 7 月 29 日查阅)。

<sup>9</sup> <https://www.ifiar.org/IFIAR/media/Documents/General/Final-Core-Principles.pdf>(2016 年 8 月 3 日查阅)。

29. 国际证券管理委员会组织认为，监管机构工作人员须遵守适当的保密标准。<sup>10</sup> 此外，独立审计监管机构国际论坛在其核心原则中指出，审计监管机构应确保作出适当安排，以防止机密信息的公开传播。<sup>11</sup>

30. 设计和执行有效的合规监测和强制执行机制时，在透明原则与保密原则之间达到适当平衡是一项挑战，这取决于实施该机制的具体报告和业务环境。

31. 磋商小组关于基于风险的检查政策中提到的重要性概念的讨论，引发了小组成员对相称原则重要性的思考。

32. 在这方面，磋商小组建议将相称性作为高质量的合规监测和强制执行机制的一项补充原则。欧洲联盟法规的基本原则之一——相称性<sup>12</sup>，是指监管行动不应超出实现欧洲联盟法律目标所需的范围。因此，作为合规监测和强制执行机制的一部分而采取的行动，应当与追求的目标以及监督期间查明的潜在监管空白相称。

33. 实施有效的合规监测和强制执行机制的一个主要原则是各机构之间的协调与合作。协调对于在国家一级以及国内机构与国外对口机构之间分享信息，对于合规监测和强制执行要求的所有层面，都至关重要。这种接触应考虑到为实现合规监测和强制执行目标而收集的信息的保密问题。

34. 还有一些情况，不同辖区的监管机构之间需要协调。例如，独立审计监管机构国际论坛的原则 7 规定，审计监管机构“应就与其它审计监管机构乃至其它第三方的合作作出适当的安排”。<sup>13</sup> 同样，欧洲审计师监管机构组织提出了成员国有关部门，包括审计事务所与审计师监管实体在欧洲联盟内部开展合作的通行办法。<sup>14</sup>

35. 磋商小组的讨论突出显示，需要就如何能够确保合规监测和强制执行机制不同组成部分——会计监管机构、审计监管机构和专业人员——之间的协调，提供更明确的指导和良好做法。贸发会议在一些国家的实际经验表明，报告所涉区域的主要决策者和利益攸关方聚在一起讨论与合作时，会计发展工具的实施情况可作为第一个讨论话题。因此，更密切的协调，乃至国家层面上更密切的协调为建立和实施有效的合规监测和强制执行机制发挥着重要作用。

<sup>10</sup> <https://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD154.pdf>(2016年8月3日查阅)。

<sup>11</sup> 见脚注 9。

<sup>12</sup> <http://eur-lex.europa.eu/summary/glossary/proportionality.html>(2016年8月3日查阅)。

<sup>13</sup> 见脚注 9。

<sup>14</sup> [http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/egaob/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/egaob/index_en.htm)(2016年7月29日查阅)。

## C. 核心要素

36. 指导意见草案还概述了建立和实施合规监测和强制执行机制时应考虑的核心要素：

- (a) 法律要求，包括重要标准、规范和基准，以及执法权；
- (b) 体制安排；
- (c) 善治机制；
- (d) 预防、处分和上诉工具、活动和方法；
- (e) 称职的工作人员；
- (f) 供资模式；
- (g) 监测安排和影响评估机制。

37. 磋商小组的讨论表明，国家的法律框架是有效的合规监测和强制执行机制的一个关键要素。普遍认为，法律框架为国家政府的监管要求、权力制衡和聘用合格的工作人员提供了基础。这些要素可纳入国内法，也可借鉴国际标准和会计准则，或审计和保证以及专业资格方面的要求。

38. 重要的是，要明确了解出于合规和强制执行目的所使用的标准和规范。在这方面，指导意见草案提到了会计、财务报告和披露；审计和保证；公司治理；环境、社会和治理情况报告方面的重要国际标准和规范，以及与合规监测和强制执行有关的其他国际声明和良好做法，并提供了相关链接。

39. 例如，制定标准、供成员国作为基准的机构包括国际会计准则理事会、<sup>15</sup> 国际审计与鉴证准则理事会<sup>16</sup> 和国际会计师职业道德准则理事会。<sup>17</sup>

40. 一国的法律框架与其体制环境密切相关。法律框架影响如何安排合规监测和强制执行机制；以及如何为选择检查实体、开展检查、执行标准、防止违规、促进合规或提高对良好做法的认识，提供工具和方法。在这方面，指导意见草案详细阐述了各项要素以及作为合规监测和强制执行机制一部分而开展的活动，探讨了这一机制在平衡合规赏罚，发挥预防作用方面的良好做法。

41. 有效的合规监测和强制执行机制须指定鼓励公司、审计事务所和专业人员遵守法律、法规和规定、监测遵守情况并强制执行这些法律、法规和规定的程序，以及负责开展这些工作的机构，可诉诸检查和处分工具。合规监测和强制执行机制的具体体制结构在很大程度上取决于当地情况和能力。不过，重要的是在机制内明确责任，确定报告安排，并划拨充分的资源。

<sup>15</sup> <http://www.ifrs.org/About-us/IASB/Pages/Home.aspx>(2016年8月3日访问)。

<sup>16</sup> <https://www.iaasb.org>(2016年8月3日查阅)。

<sup>17</sup> <https://www.ethicsboard.org/about-iesba>(2016年8月3日查阅)。

42. 运作良好的治理机制是有效的合规监测和强制执行机制的另一个重要要素。它确保相关制衡措施到位，合规监测和强制执行机关维持最高道德行为为标准，并且制定了处理利益冲突的适当方法。磋商小组强调了审计委员会和内部控制机制对审计质量的重要性，一致认为指导意见草案应更详细地反映这一点。

43. 有效的合规监测和强制执行机制还包括一系列预防、处分和上诉工具、活动和方法，这些在指导意见草案中有所讨论。在这方面，工作组讨论了风险评估安排，有关方法以及被选定开展合规监测和强制执行活动的实体的内部风险控制机制。

44. 有效的合规监测和强制执行机制最关键的要素是充足的人力资源。缺乏合格的工作人员是许多国家建立合规监测和强制执行机制面临的重大挑战。应对这一挑战离不开能力建设方案。

45. 负责开展合规监测和强制执行的工作人员需掌握的具体技能取决于他们的职责，可包括熟知会计准则，具备审计和质量保证审查的相关经验，以及检查、调查和起诉所需的分析能力。在国内法律和法规框架下评估不法行为的证据将需要法律培训。

46. 重要的是，开展合规监测和强制执行活动的工作人员具备适当的专业能力和经验，并且有足够多这样的工作人员。应关注是否具备适当的技术，有效利用这些技术的技能，以及维持高标准的监督——合规监测和强制执行机制的一部分——提出的持续培训要求。

47. 监管机构常常面临的挑战是，无法征聘到具备所需专长的工作人员。一部分原因是，监管机构与被监管实体之间，或公共与私营部门之间的技能不匹配以及薪酬有差距。征聘工作人员时，必须平衡报告行业的经验与合规监测和强制执行机制的监测职能所要求的独立性。

48. 磋商小组强调，须将学历要求作为提高工作人员能力的机制。一些小组成员强调，将国际审计与鉴证准则理事会的职业怀疑态度标准纳入对参与合规监测和强制执行的工作人员的培训。<sup>18</sup>

49. 有效的合规监测和强制执行机制还需要适当的财力资源，否则将无法履行其任务，并为高质量的报告环境做出贡献。在这方面，适当的供资模式也是合规监测和强制执行机制的一个重要因素。

50. 资金来源取决于国内监管环境，但通常来源于上市公司、专业报告机构或在该国运作的审计事务所的税收。指导意见草案介绍了部分国家采用的供资模式。磋商小组注意到，在资本市场较不发达的地方，可能需要为落实合规监测和强制执行要求筹集专项公共资金。关于供资模式，有必要使合规监测和强制执行机制及其工作人员独立于资金提供方，应当明确并促进这方面的国内良好做法。

<sup>18</sup> 见脚注 16。

51. 切实落实合规监测和强制执行机制需要有影响评估机制，以具有可比性和前后一致的方式评估合规监测和强制执行机制对公司报告质量的影响。影响评估机制应当力求在整个报告供应链中确保合规监测和强制执行机制的效率、不断改进和能力建设。它可以包括一套指标，帮助查明合规监测和强制执行机制及其具体领域的不足以及进一步改进和调整的优先事项。

52. 由于衡量影响工作的复杂性以及对公司报告情况的整体影响，衡量往往不准确，并且依赖不完整的代理投入。监管行动的结果有时保密或不让第三方看到。监管机构出于报告监督总战略的目的决定不再追查的案件，可获得资料有限。

53. 根据指导意见草案，第一代衡量指标侧重投入，例如为合规监测和强制执行投入的财力和人力资源，以及产出，这需要分析监管制裁——数目、性质和金额——以及强制执行行动的效率或成功率。这些衡量工作考虑了以下数据：被审查案件的数目、关于公司报告合规情况的新闻稿数目、以及确定的审计失败的数目。然而，合规监测和强制执行若更加有效，未必是因为预算或工作人员人数有所增加。

54. 第二代指标力求衡量合规监测和强制执行机制内开展的行动的结果。这包括通过做调查，了解投资者和其他市场利益攸关方如何评价合规监测和强制执行方案。其他相关举措包括“清洁”报告，力求监测公司公告发布前后的价格变动，从而确定市场参与者是否遵守了公正披露的标准。磋商小组审议了高质量报告对宏观经济指标——例如外国直接投资——的影响，可以如何有助于投资者和决策者更加全面地了解情况。这将有助于提高对合规监测和强制执行重要性的认识。

55. 会计发展工具包括一系列与合规监测和强制执行机制的发展水平直接相关的量化指标。它提供了独立性、供资情况、人员配备、检查标准、处分方法和机构协调机制方面的指标，以及相关国际基准或良好做法。附件二图表是运用会计发展工具得出的国家合规和强制执行评估结果的一个例子。它可能特别有助于在合规监测和强制执行机制的设计阶段查明需要弥补的不足，并在今后的实施阶段规划进度。

56. 内部审计委员会也可以对照下列业绩标准，评估外部审计的有效性，从而提供相关投入：

- (a) 审计计划的全面性；
- (b) 沟通的及时性和质量；
- (c) 外部审计人员的能力和适当性；
- (d) 审计资源的充足性。

57. 欧洲联盟发布的讨论文件强调，必须收集证据，说明执行国际财务报告准则的影响。磋商小组的一些成员建议，指导意见草案应列入更多参考，例如《标准和守则遵守情况报告》(世界银行)、<sup>19</sup> 全球风险认知调查(世界经济论坛)，<sup>20</sup> 以及国际精算实务标准。<sup>21</sup>

58. 磋商小组一致认为，需要进一步研究有哪些方法，可以评估好的合规监测和强制执行做法对宏观经济指标的影响，但是需要等到今后有充分证据证明这些做法有效时，再进行研究。

#### D. 非财务报告、公共部门报告和中小型企业报告领域合规监测和强制执行的具体问题

##### 非财务报告

59. 设计合规监测和强制执行机制，还须考虑非财务性质的公司报告问题，包括与环境和社会影响、反腐败、人权、多样性、公司治理和高管薪酬有关的问题。非财务报告为一系列重要利益攸关方，包括政府监管机构、投资方、商业伙伴、员工和当地社区，提供了有用的信息。《2030 年可持续发展议程》以及第三次发展筹资问题国际会议的成果文件《亚的斯亚贝巴行动议程》都大力强调了非财务报告和可持续性报告的重要性。<sup>22</sup> 特别是，目标 12.6 强调，须“鼓励各个公司，特别是大公司和跨国公司，采用可持续的做法，并将可持续性信息列入它们按期提交的报告”。<sup>23</sup>

60. 欧洲联盟 2014 年通过的关于大型企业和集团披露非财务信息和多元化信息的指令也体现了非财务报告日益增加的重要性。<sup>24</sup> 该指令对欧洲联盟成员国披露环境、社会和公司治理信息作出了规定，自 2017 年起生效。该指令将适用于上市公司、员工超过 500 人的公司、银行、保险公司以及因其活动、规模或员工人数而被欧洲联盟成员国视为有必要披露信息的其他公司。这类公司必须披露其公司活动与环境、社会和员工有关的方面的政策和风险，例如尊重人权、反腐败和贿赂问题，以及董事会组成的多样性。该指令将影响欧洲联盟约 6,000 个大公司和集团。

<sup>19</sup> <https://www.worldbank.org/ifa/rosc.html>(2016 年 8 月 3 日查阅)。

<sup>20</sup> 2016 年版可查阅 <http://reports.weforum.org/global-risks-2016>(2016 年 7 月 29 日查阅)。

<sup>21</sup> [http://www.actuaries.org/index.cfm?lang=EN&DSP=PUBLICATIONS&ACT=STANDARDS\\_ISAP](http://www.actuaries.org/index.cfm?lang=EN&DSP=PUBLICATIONS&ACT=STANDARDS_ISAP) (2016 年 7 月 29 日查阅)。

<sup>22</sup> A/RES/69/313。

<sup>23</sup> A/RES/70/1

<sup>24</sup> <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0095&from=EN>(2016 年 7 月 29 日查阅)。

61. 全球报告倡议组织、<sup>25</sup> 国际公司治理网络、<sup>26</sup> 国际金融公司、<sup>27</sup> 国际证券管理委员会组织、<sup>28</sup> 经济合作与发展组织、<sup>29</sup> 贸发会议、<sup>30</sup> 联合国全球契约<sup>31</sup> 和世界银行<sup>32</sup> 等组织发布了自愿性质的关于环境、社会和治理情况报告的国际最佳做法指南。这些指南涵盖与公司报告有关的环境、社会和治理问题的广泛趋势。其他新成立的机构，例如国际综合报告委员会，<sup>33</sup> 倡导将财务和非财务报告合并成一单一的公司报告框架。

62. 在讨论非财务报告对落实合规监测和强制执行机制的重要性时，磋商小组部分成员表示，非财务报告往往可以帮助确定企业最大的风险，例如治理不善或环境影响，从而在有效的投资决定中扮演极为重要的作用。

63. 磋商小组指出，虽然十年前要求开展非财务公司报告工作还很难，但最近的研究表明，投资者越来越重视这类报告工作。贸发会议目前正在研究投资者对环境、社会和治理情况报告的兴趣。研究结果可为今后制定合规监测和强制执行框架提供参考。

64. 就合规监测和强制执行而言，公司报告的财务方面与非财务方面更紧密的结合可能带来问题，例如可能扩大审计师和职业会计师在公司报告供应链中的法律或监管责任的范围。

65. 在这方面，磋商小组一致认为，就实施合规监测和强制执行而言，须更深入地关注非财务报告的具体挑战。但是，为指导意见草案的目的，将非财务信息作为一个不断发展的报告领域至关重要。

## 公共部门

66. 磋商小组指出，在一些国家，公共部门在经济中发挥重要作用。可能的确如此，特别是在发展中国家和经济转型国家，因此需要更多地关注对公共部门报告工作的合规监测和强制执行。

<sup>25</sup> <https://www.globalreporting.org/standards/Pages/default.aspx>(2016年7月29日查阅)。

<sup>26</sup> <https://www.icgn.org/policy>(2016年7月29日查阅)。

<sup>27</sup> [www.gcgf.org](http://www.gcgf.org)(2016年7月29日查阅)。

<sup>28</sup> [https://www.iosco.org/about/?subsection=key\\_regulatory\\_standards](https://www.iosco.org/about/?subsection=key_regulatory_standards)(2016年7月29日查阅)。

<sup>29</sup> <http://www.oecd.org/corporate/oecdprinciplesofcorporategovernance.htm>(2016年7月29日查阅)。

<sup>30</sup> UNCTAD/ITE/IPC/2003/7、UNCTAD/ITE/TEB/2006/3、UNCTAD/ITE/TEB/2007/6 和 TD/B/C.II/ISAR/78。

<sup>31</sup> <https://www.unglobalcompact.org/what-is-gc>(2016年7月29日查阅)。

<sup>32</sup> [www.worldbank.org/ifa/rosc\\_cg.html](http://www.worldbank.org/ifa/rosc_cg.html)(2016年7月29日查阅)。

<sup>33</sup> <http://integratedreporting.org/>(2016年7月29日查阅)。

67. 需要进一步讨论公共部门报告工作的具体要素，以及它们对实施有效的合规监测和强制执行机制的影响。这些要素包括：国际公共部门会计准则、<sup>34</sup> 国际最高审计机构组织发布的政府外部审计标准、<sup>35</sup> 特许公共财务和会计协会关于教育公共部门报告专业人员的工作、<sup>36</sup> 国际会计师联合会出版的关于国际公共部门会计公告的手册。<sup>37</sup>

68. 关于公共部门报告的合规监测和强制执行尚未达成共识，因此这一专题不会列入当前的指导意见草案。磋商小组的一些成员指出，待正在编写的关于公司报告的合规监测和强制执行的指导意见草案完成后，可在一份单独的文件中探讨针对公共部门的合规监测和强制执行，届时将有更多的案例研究为讨论提供所需的实证证据并奠定基础。

### 中小型企业

69. 中小型企业在大多数国家，特别是在发展中国家发挥重要作用，因为它们提供了大多数正式的就业机会。<sup>38</sup> 因此，在发展中经济体，大多数人的生计都有赖于中小企业的发展，这类企业的生存和发展是整个经济可持续的关键。中小企业也可以通过参与全球供销链，有力地将市场连接到一起。不过，中小企业部门的报告工作仍然是它们获得资金的一个限制，有可能削弱它们的增长和发展。因此，为高质量的报告工作实施合规监测和强制执行机制，也应考虑中小企业的报告工作。

70. 虽然中小企业在全球贸易中至关重要，但是监管机构在为中小企业和微型企业的会计工作制定有力的准则，以及实施具有成本效益且符合高质量报告要求的机制方面，面临挑战。中小企业的报告准则包括：中小企业国际财务报告准则、<sup>39</sup> 国际会计师联合会发布的中小企业审计指南、<sup>40</sup> 贸发会议和政府间专家工作组发布的中小企业会计和财务报告准则(第二级和第三级指南)。<sup>41</sup> 此外，不少国家还制定了针对广大非上市公司和中小企业的报告规则。

<sup>34</sup> <https://www.ipsasb.org>(2016年7月29日查阅)。

<sup>35</sup> <http://www.intosai.org>(2016年7月29日查阅)。

<sup>36</sup> <http://www.cipfa.org>(2016年7月29日查阅)。

<sup>37</sup> <https://www.ifac.org/publications-resources/2015-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>(2016年7月29日查阅)。

<sup>38</sup> <http://www.worldbank.org/en/topic/financialsector/brief/smes-finance>(2016年8月4日查阅)。

<sup>39</sup> <http://www.ifrs.org/ifrs-for-smes/pages/ifrs-for-smes.aspx>(2016年7月29日查阅)。

<sup>40</sup> <https://www.ifac.org/publications-resources/guide-using-international-standards-auditing-audits-small-and-medium-sized-en>(2016年7月29日查阅)。

<sup>41</sup> UNCTAD/ITE/TEB/2003/5 和 UNCTAD/ITE/TEB/2003/6。

71. 具体挑战包括：需要让中小型企业报告编制者了解高质量报告的好处，特别是对融资和企业发展的益处。中小型企业将审计工作视为一种行政负担，也影响了合规监测和强制执行机制在这一部门的实施。

72. 此外，为定义中小型企业设定适当标准，如员工人数或业务量，在很大程度上取决于所涉经济体的具体特征。

### 三. 结论

73. 本文概述了贸发会议与合规监测和强制执行问题磋商小组合作编写的高质量公司报告方面合规监测和强制执行的良好做法的指导意见。本文还列出了为编写修订草案举行的磋商中提出的主要问题，这些问题将在国际会计和报告准则政府间专家工作组第三十三届会议上讨论。

74. 为协助贸发会议最后完成指导意见草案，代表们不妨考虑以下问题：

(a) 高质量公司报告方面合规监测和强制执行的良好做法的指导意见是否还应考虑其他指导原则或核心要素？

(b) 特别是在缺乏资源的较不发达国家，还需要哪些调集资源和筹集资金的安排，以确保合规监测和强制执行机制的有效建立和运作，同时又不影响其独立性？

(c) 为非财务信息报告以及公共部门和中小型企业的报告实施合规监测和强制执行机制，需考虑哪些具体挑战？是否应当针对微型企业的报告工作实施该机制？

(d) 应考虑能力建设方面的哪些良好做法和重大挑战，以确保——包括人力资源方面——有效的合规监测和强制执行？

(e) 政府间专家工作组等全球论坛，如何——尤其是为发展中国家和转型期经济体——进一步促进合规监测和强制执行实施过程中的良好做法的传播？

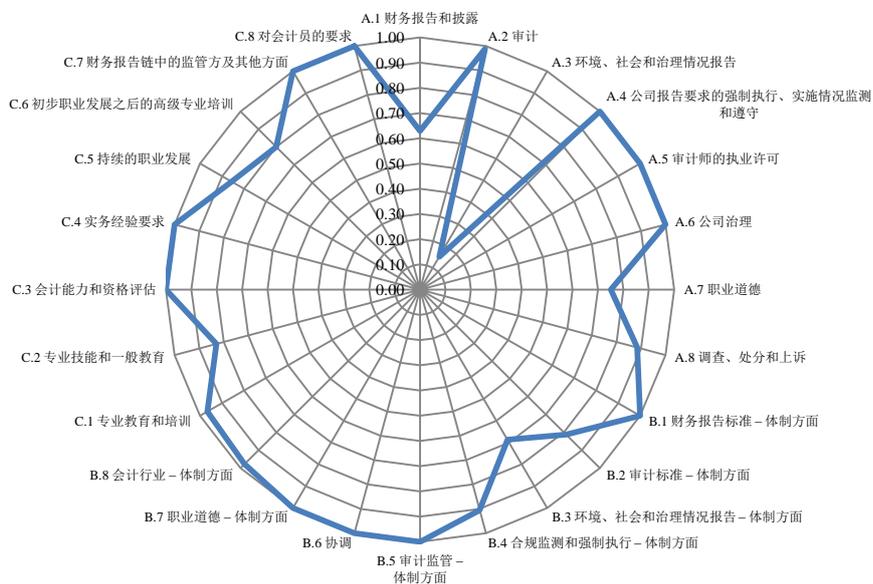
## 附件一

## 合规监测和强制执行问题磋商小组成员

名	姓	职务	工作单位
Mario	Abela	公司报告和研究总监	Gather
David	Barnes	公共政策、通信和公司责任部 管理合伙人	德勤会计师事务所
Jonathan	Bravo	财务和行政部主管	国际证券管理委员会组织
Vania	da Costa Borgerth	会计长、副董事总经理	巴西开发银行
Stuart	Diack	瑞士合伙人	德勤会计师事务所
Martijn	Duffels	秘书处主任	独立审计监管机构国际论坛
Bruce	Eastman	监管发展部高级顾问	特许注册会计师协会
Reto	Eberle	教授、执行董事会成员	瑞士会计和报告基金会(瑞士公 认会计准则制定机构)
Gerard	Ee	会长	新加坡特许会计师协会
Brigitte	Eierle	国际会计教授	班贝格大学
Marek	Grabowski	理事	国际审计与鉴证准则理事会
Tetiana	Iefymenko	财务管理研究所所长	乌克兰财政部
Mats	Isaksson	公司事务司司长	经济合作与发展组织
Sha Ali	Khan	实务监督部主任	特许注册会计师协会
Linda	Lach	战略和发展部主任	国际会计师联合会
Valerie	Ledure	金融稳定、金融服务和资本市 场联盟总署副股长	欧盟委员会
Liudmyla	Lovinska	财务管理研究所副所长	乌克兰财政部
Michel	Magnan	教授	康科迪亚大学
Jim	Obazee	常务秘书、首席执行官	尼日利亚财务报告委员会
Titus	Osawe	检查和监督部主任	尼日利亚财务报告委员会
Gary	Pflugrath	公共政策和条例部主任	国际会计师联合会
Kurt	Ramin	总裁	KPR Associates
Leonid	Shneydman	司长	俄罗斯联邦财政部
David	Szafran	律师	Law Square
Ann	Tarca	教授	西澳大利亚大学
Karel	van Hulle	委员	公共利益监督委员会
Michael	Walsh	特别项目顾问	特许注册会计师协会

附件二

会计发展工具的运用结果示例，含合规监测和强制执行指标





贸易和发展理事会  
投资、企业和发展委员会  
国际会计和报告准则政府间专家工作组  
第三十三届会议  
2016年10月4日至6日，日内瓦  
临时议程项目3

## 高质量报告方面会计和审计要求遵守情况监测及其执行的实际落实

更正

左上角文字：

“2016年10月5日至7日，日内瓦”应改为“2016年10月4日至6日，日内瓦”。

