

出國報告（出國類別：其他）

**國際證券組織(IOSCO)資訊揭露  
委員會（Committee on Issuer  
Accounting, Auditing, and Disclosure）  
2015 年第 2 次會議**

服務機關：金融監督管理委員會證券期貨局

姓名職稱：程國榮 科長、許素綾 專員

派赴國家：加拿大 蒙特婁

出國期間：104 年 6 月 30 日至 103 年 7 月 6 日

報告日期：104 年 9 月 30 日

# 目 錄

壹、前言.....	2
貳、會議進行方式、報告與討論重要議題.....	3
參、會議討論重要內容與結論.....	7
肆、心得與建議.....	36
附件 會議資料.....	39

## 壹、前言

國際證券組織 (IOSCO) 於 101 年及 102 年將旗下技術委員會 (Technical Committee) 之常任小組及新興市場委員會 (EMC) 之工作小組整併為 8 個委員會，包括會計審計暨資訊揭露委員會、次級市場委員會、市場中介機構委員會、執法及資訊交換暨多邊資訊交換合作備忘錄審查小組委員會、投資管理委員會、信用評等機構委員會、商品期貨市場委員會及個人 (散戶) 投資者委員會。因應我國推動國內企業導入國際財務報導準則 (IFRSs) 等政策之實施，實有必要積極參與國際團體以增進監理單位之交流與合作。在金融監督管理委員會 (以下簡稱金管會) 之爭取及努力下，金管會獲准加入「資訊揭露」、「信用評等機構」、「個人 (散戶) 投資者委員會」等三個委員會。

其中資訊揭露委員會 (Committee on Issuer Accounting, Auditing, and Disclosure; Committee 1) (以下簡稱 C1 會議) 主要係負責會計、審計及資訊揭露等議題，其中又以討論國際財務報導準則 (IFRSs) 等相關議題為主。現任主席為美國證管會副會計長 Julie Erhardt。C1 會議成立後已於 2012 年 6 月 25 日至 28 日於國際證券組織總部西班牙馬德里舉辦第一次會議，嗣後 2012 年 11 月於香港、2013 年 2 月於美國華盛頓、6 月於法國巴黎舉行會議、10 月於模里西斯，2014 年 2 月於西班牙馬德里、6 月於日本東京、10 月於比利時布魯塞爾，2015 年 2 月於西班牙馬德里共舉行 9 次會議。與會成員含括美國、英國、德國、日本、香港等 30 餘會員國，參與該會議有助於提升我國會計監理機關之能見度，並就推動導入國際財務報導準則 (IFRSs) 之經驗及市場監理機制等措施與各會員進行意見交流，有助我國財務報導與國際接軌。

本次 C1 會議於 2015 年 6 月 30 日至 7 月 3 日舉行，係 IOSCO 調整各委員會組織後所召開之第 10 次會議，地點為加拿大蒙特婁，主辦單位為加拿大魁北克金融市場管理局 (Autorité des Marchés Financiers)。金管會係由證券期貨局會計審計組程國榮科長及許素綾科員參加此次會議。

## 貳、會議進行方式、報告與討論重要議題

### 一、會議進行方式

C1 會議討論之主題包括會計準則（含 IFRSs）、審計準則及資訊揭露之監理等，下設三個小組（Subcommittee），包括會計小組（Accounting subcommittee）、審計小組（Auditing subcommittee）及揭露小組（Disclosure subcommittee），基於 C1 會議之會員國多達 30 國，及待討論之議題數量較多且範圍較廣，為使各會員國代表深入討論各項議題及充分交換意見，大會幕僚單位爰安排於 104 年 6 月 30 日至 7 月 1 日先召開小組會議，7 月 2 日及 3 日舉行正式會議以彙集各國意見做成結論。基於各小組會議時間重疊及我國派員出席代表人力所限，我國主要係參加會計小組會議及 C1 正式會議，會議地點為加拿大蒙特婁之 Montréal Marriott Château Champlain 飯店。

為增進與各相關單位之互動及提升對實務議題之瞭解，本次會議特別邀請各單位代表參與討論，包括：

#### （一）六大會計師事務所代表：

六大會計師事務所	International Partners	North American Partners
BDO(立本)	Andrew Buchanan	Janet Stockton
Deloitte(勤業)	Veronica Poole	Karen Higgins
EY(安永)	Leo van der Tas	Danita Ostling
GT(正大)	Andrew Watchman	Gilles Henley
KPMG(安侯)	Mark Vaessen	Reinhard Dotzlaw
PwC(資誠)	David Schmid	Michel Ch

（二）國際審計及確認性準則理事會（IAASB）代表：主席 Arnold Schilder 博士、執行董事 James Gunn 及技術董事 Kathleen Healy。

（三）加拿大國家銀行代表：副秘書長 Martin-Pierre Boilianne。

## 二、會議報告與討論重要議題

本次會議討論議題以各國監理制度、國際會計與審計準則發展、資訊揭露規範等為主，內容彙整如次：

### (一)會計部分

- 1、目前各國監理及國際會計準則發展趨勢。
- 2、有關 IASB 替代績效衡量工作之更新(Alternative Performance Measures)。
- 3、有關非一般公認會計原則財務衡量 (Non-GAAP Financial Measures) 之討論。
- 4、有關提案修正 IFRS 15 「合約收入認列」生效日之討論。
- 5、有關觀念架構(Conceptual Framework)之草案及更新參考資料。
- 6、提案修正 IAS 19 及 IFRIC 14 有關計畫修正、縮減或清償之再衡量以及確定福利計畫退還剩餘可得性之議題。
- 7、有關 IFRS 15 「合約收入認列」過渡資源小組(Transition Resource Group for Revenue Recognition, 下稱 TRG)會議議題之討論。
- 8、有關 IASB 針對共同控制下企業合併會計處理之研究計畫(Research Project on Business Combinations Under Common Control)。
- 9、討論各會員國採用 IFRS 15 所產生之議題。
- 10、IFRS 9 之實施方法。

### (二)審計部分

- 1、各國監理及國際審計準則發展趨勢。
- 2、IAASB 對於未來工作概況以及擬發布之討論稿介紹。
- 3、財務報告揭露之查核。
- 4、查核品質架構 (framework for audit quality) 諮詢稿 (consultation paper)。

(三) 揭露部分

- 1、整合性報導(integrated reporting)
- 2、資通安全(cyber security)

(四) 會議議程: 各項會議及研討會議程及討論資料詳後附件

Tuesday, 30 June 2015

Auditing Subcommittee	09:00 to 17:00
Accounting Subcommittee	09:00 to 17:00
Disclosure Subcommittee	09:00 to 17:00
IFRS Subcommittee	17:00 to 18:00

Wednesday, 1 July 2015

Auditing Subcommittee	09:00 to 12:00
Accounting Subcommittee	10:30 to 17:30
Disclosure Subcommittee	09:00 to 15:00

**Thursday, 2 July 2015**

<b>Agenda Items</b> <i>Morning – 09:00 until 12:30, with a break at 10:45</i>	<b>Meeting Note*</b>
<b>Welcome</b>	
1. Remarks from Mr. Gilles Leclerc, Superintendent Securities Markets, Autorité des marchés financiers (AMF)	None
<b>Implementation and Enforcement – Accounting</b>	
2. Dialogue on Issuer Financial Reporting with Accounting Firm International and North American Partners – For Discussion	2
3. C1 Comment Letter on IFRS Exposure Draft on Deferring the Effective Date of IFRS 15, Revenue – For Decision	3
4. Approaches to Implementation of IFRS 9, Financial Instruments – For Discussion	4
5. IOSCO IFRS Implementation Issue Sharing Initiatives Status and Plans – For Information	None

***Lunch – 12:30 until 13:30***

<b>Agenda Items</b> <i>Afternoon – 13:30 until 18:00, with a break at 15:30</i>	<b>Meeting Note*</b>
<b>Policy Development – Auditing</b>	
6. Dialogue on the IAASB’s Group Audits and Quality Control projects with IAASB Guests – For Discussion	As determined by guests
7. Debrief on Session 6 with IAASB Guests – For Discussion	None
8. Audit Firm Feedback on Draft IOSCO Statement on Transparency of Firms that Audit Public Companies – For Decision	8
9. IOSCO AQTF Draft Audit Committee Survey Report – For Direction	9
<b>Tour de Table</b>	As provided by members

**Friday, 3 July 2015**

<b>Agenda Items</b> <i>Morning – 09:00 until 12:30, with a break at 10:45</i>	<b>Meeting Note*</b>
<b>Policy Development – Disclosure</b>	
10. Dialogue on Issuer Disclosure Matters Related to Cyber Risks, with guests from a bank and a consulting firm – For Discussion	10
11. C1 Contribution to IOSCO Board Report on Cybersecurity Risks – For Direction	11
12. Integrated Reporting and Sustainability Reporting – For Direction	12

***Lunch – 12:30 until 13:30***

<b>Agenda Items</b> <i>Afternoon – 13:00 until 16:00</i>	<b>Meeting Note*</b>
<b>Implementation – Accounting and Disclosure</b>	
13. IOSCO Consultation on Non-GAAP Financial Measures Draft Final Report – For Direction	13
<b>C1 Matters</b>	
14. Future C1 Meetings – For Information	None
26 – 29 October 2015 – Hong Kong 1-4 February 2016 – Thailand 6-9 June 2016 – London 24-27 October 2016 – Australia	
15. June 2015 IOSCO Board Meeting and Annual Conference – For Information	None
16. C1 Membership Items – For Information	None

<b>Policy Development – Accounting and Disclosure</b>	17
17. 2015 Review of the IOSCO/IFRS Foundation Protocols – For Information	18
18. C1 Comment Letter on IESBA Re-Exposure Draft on Non-Compliance with Laws and Regulations – For Direction	None
19. Updates related to any other current matters or meetings – For Information	
<b>Wrap-up</b>	

## 參、會議討論重要內容與結論

### 【第一部分：會計部分】

#### 一、有關 IFRS 15 之相關議題

(一)有關 IASB 擬延後 IFRS 15 強制生效日

1、本案緣由：

(1)為發展一套單一及全面性之收入準則以決定收入認列之時點及金額，並改善可比較性及整合揭露規定，IASB 與 FASB 於 2014 年 5 月 28 日共同發布新公報 IFRS 15 「來自客戶合約之收入」(Revenue from Contracts with customers，下簡稱新收入公報)以全面取代現行 IAS 11 「建造合約」與 IAS 18 「收入」以及相關解釋，該公報提供一套單一、原則基礎之收入認列架構，以處理跨產業或跨管轄區之各項交易，而非依據個別交易之事實或情況提供收入認列之指引，故其適用範圍除租賃合約、保險合約、金融工具及類似促銷之非貨幣性之交換等不適用外，適用於所有與客戶間之合約。

(2)IFRS 15 之生效日原訂為 2017 年 1 月 1 日 (允許提前適用)，惟 IASB 考量 IFRS 15 採用之實務問題，故於 2015 年 4 月份決議將 IFRS 15 之



強制生效日延後至 2018 年 1 月 1 日(仍允許提前採用)，並針對生效日之延後發布草案(主要修正 C1 段及 C7 段)對外徵求意見，徵求意見截止日為 2015 年 7 月 3 日。

2、本次建議信之內容係先由會計小組進行討論後，再將修正後版本提至 C1 大會討論，會計小組經討論後，擬回復之重點內容如下：

(1)C1 成員原則上並不反對 IASB 為利企業有較多時間準備而將 IFRS 15 之強制採用時間延後至 2018 年 1 月 1 日以後之財務年度報導期間。

(2)然而 C1 成員亦認為 IASB 將 IFRS 15 之生效日延後 1 年，但仍允許提前採用，將導致財務報告有關收入項目無法比較之空窗期拉長，且在公報內容複雜及仍有許多實務議題待討論之情況下，允許提前採用之期間拉長，使企業嗣後可能因改變其會計政策之選擇，而導致企業錯誤採用之結果。

3、於 C1 大會討論前揭建議信之內容時，西班牙代表及德國代表對於 IFRS 15 延後生效日之議題仍持反對之立場，香港代表認為應於建議信中提醒 IASB 各界意見之趨同一致，將有助於 IFRS 15 更快實施。C1 成員最後同意會計小組所提出之建議信內容，並依香港代表之建議，於信中提醒 IASB 意見趨同之重要性。

(二)我國代表於會場上亦就 IFRS 15 採用之情形與各國代表交換意見，德國代表表示歐盟將於 2016 上半年決定歐盟成員國採用 IFRS 15 的時間點，另亦表示德國國內的電信業尚無反應採用 IFRS 15 上有任何問題(採用 IFRS 15 對電信業者之影響為，須將出售手機與通話合約分別拆解並依公報規定認列收入)；泰國代表則表示目前正進行 IFRS 15 之翻譯工作，於翻譯完成後，將對該國國內企業進行調查及評估採用 IFRS 15 之影響。

(三)目前我國對於 IFRS 15 之準備工作：

- 1、提供 IFRS 15 之相關內容及指引供我國企業參考：會計研究發展基金會已完成 IFRS 15 正體中文版之翻譯工作，證交所成立之「推動 IFRSs 新公報採用工作小組」(下簡稱工作小組)，亦就 IFRS 15 之相關議題進行討論並作成決議，目前已完成「IFRS 15 與現行收入準則差異說明」(按產業別區分為電信業、百貨業、營建業、生技業、軟體文創業)，並將 IASB 及 FASB 聯合成立之過渡資源小組(下稱 TRG)會議有共識之議題予以翻譯並彙總為「IFRS 15 議題彙編」，前揭資料均已放置 IFRS 專區供我國企業參考。
- 2、評估我國企業採用 IFRS 15 之影響：為瞭解我國企業採用 IFRS 15 後所產生之影響及衝擊，金融監督管理委員會已委託證券交易所及證券櫃檯買賣中心對我國公開發行以上之公司進行 IFRS 15 採用之問卷調查，於 104 年 9 月底回收後，除可瞭解 IFRS 15 對我國產業之影響範圍及程度外，亦有利於金融監督管理委員會評估我國採用 IFRS 15 之時間點。

## 二、共同控制下企業合併(Business combinations under common control ,BCUCC)議題

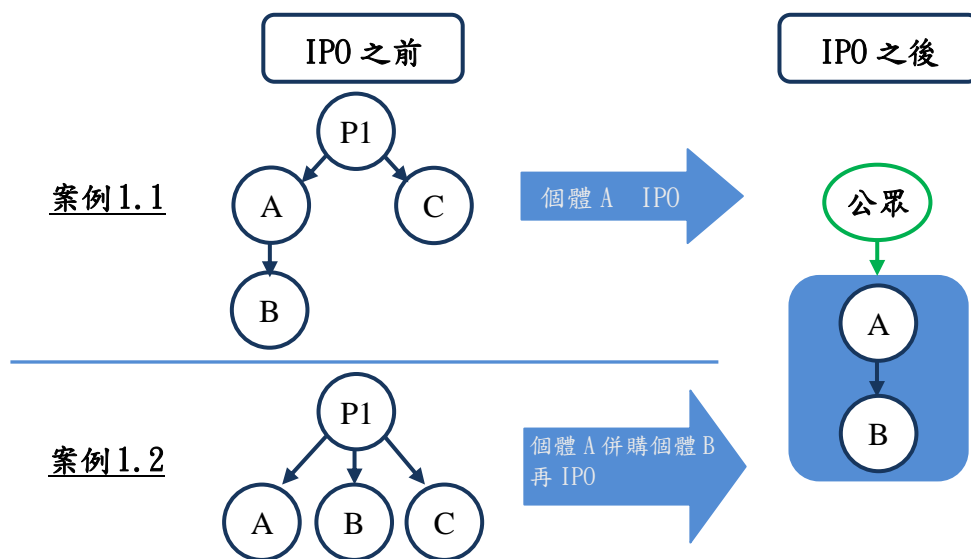
(一)本次會計小組會議由 IASB 代表 Yulia Feygina 及 Michael Stewart 向小組成員說明目前 BCUCC 之研議進度，簡報內容如下：

- 1、所謂 BCUCC 係指在合併前由相同控制方所控制之個體或企業，在合併完成後，仍由相同的控制方所控制之情形。由於 BCUCC 並非 IFRS 3「企業合併」之範圍，故實務上對於 BCUCC 之會計處理並未一致，而此全球共通性之會計處理爭議，已造成初次申請上市(Initial public offering, IPO)案件准駁之困擾，因此，在 IASB 2011 年 Agenda Consultation 即有建議應將 BCUCC 之議題列為重點計畫。

- 2、目前 IASB 之研究計畫係確認在 BCUCC 下應於何時或應使用帳面價值 (predecessor carrying value) 或使用公允價值 (fair value)。IASB 預計於 2016 年第 1 季發布討論稿，最終結果可能係發布一份 BCUCC 準則公報或修訂 IFRS 3 之內容，而在 2015 年 6 月之會議中，IASB 已將 BCUCC 排入正式討論議程。
- 3、IASB 初步決議認為 BCUCC 涉及組織重組之概念，目前被排除在 IFRS3「共同控制下之企業合併」之範圍外，另外尚須闡明「共同控制下之企業合併」，包括共同控制之意義為何。IASB 目前係要求國家或區域準則制定者提供對於涉及或不涉及組織重整之 IPO 案件所分別要求之財務報導規範等相關資訊，目前 IASB 初步看法為在 BCUCC 案件中應使用帳面價值法 (predecessor carrying value)。
- 4、簡報提供兩類案例供小組成員參考：

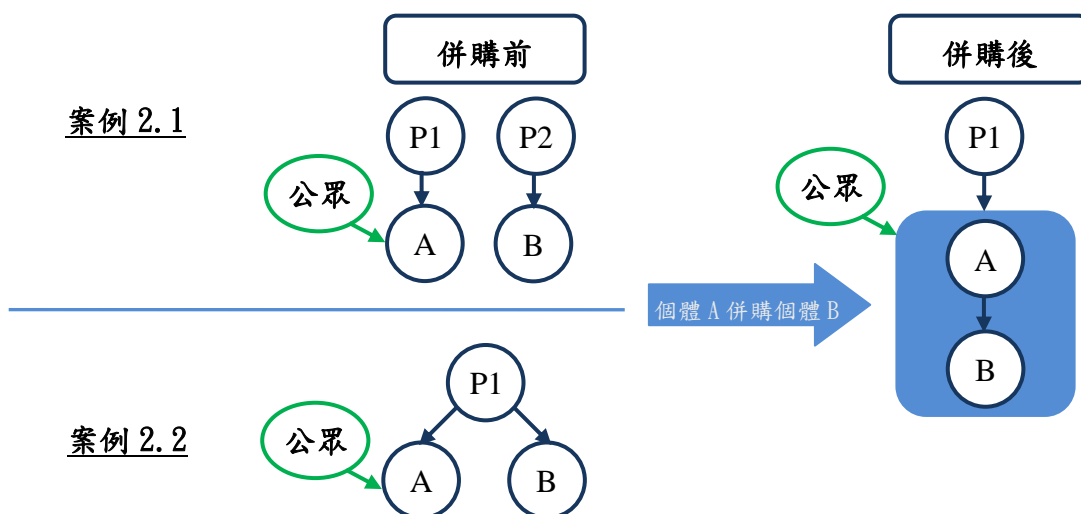
**(1) 案例 1：初次申請上市 (IPO, Initial public offering)**

- A. 背景：A, B, C 係由 P1 所完全控制之個體，P1 決定於 IPO 時將個體 A 及個體 B 之股份全數出售。此案例可依準備 IPO 前是否進行組織重組再區分兩種子案例。另組織重組可能涉及一間新公司，且組織重組有利於 IPO 案之成功。
- B. 案例 1.1：IPO 前未進行組織重組  
在 IPO 的過程中，出售個體之股份時，未有將帳面價值調高至公允價值之情形。
- C. 案例 1.2：IPO 前進行組織重組  
IFRS 未有相關規定，實務上對個體 B 會使用帳面價值或公允價值。



(2) 案例 2：非控制權益(Non-controlling shareholders)

- A. 背景：個體 A 由 P1 持股 70%，剩下 30% 由公眾所持有。P1 控制個體 A。
- B. 案例 2.1：個體 A 從另一方 P2 併購個體 B。此屬企業合併，依 IFRS 3 應對個體 B 使用公允價值。
- C. 案例 2.2：個體 A 從 P1 併購個體 B，P1 控制個體 A 及個體 B。此即 BCUCC，實務上對個體 B 會使用帳面價值或公允價值。



5、目前 IASB 所蒐集之外界意見：在 IPO 的案例中，對於 IPO 時出售股權之個體，大部分係支持全部使用帳面價值法，少部分則支持全部採用公允價值法；但在非控制權益之案例中，則意見分歧，目前確認的是大部分的財務報表使用者是贊成使用收購法(the acquisition method)。

6、小組討論情形：IASB 於簡報後，IASB 代表亦邀請 C1 代表提供各國實務上之併購案例及會計處理看法，包括是否還有其他交易模式，希望 IASB 在此計畫一併處理，另外亦詢問小組成員對於 IASB 認為 BCUCC 應使用帳面價值法之初步決議，是否有任何意見。澳洲代表認為對於 BCUCC 案例，應使用公允價值法，除了認為會較攸關外，亦認為即使組織重組時使用帳面價值法，嗣後還是可以使用公允價值，故贊成用公允價值法。

(二)我國目前對於此議題之處理情形：隨著我國資本市場發展，企業併購活動日漸頻繁，惟外界對於企業併購案之會計處理時有不同看法，我國會計研究發展基金會過去雖曾對企業併購之會計處理發布相關解釋或問答，惟在面對不同併購架構、交易規劃與設計等情形下，企業在實務上進行判斷仍時常面臨困難。我國雖自 102 年起已全面採用 IFRSs，惟 IFRS 3「企業合併」對此並無明確規定，且企業併購之會計處理係屬對企業重大之財務資訊，實務上並影響上市(櫃)審查准駁判斷，我國亦有類似問題尚待解決。

### 三、IASB 發布「財務報導觀念架構(Conceptual Framework for Financial Reporting)」之修正草案

(一)修正緣由及過程：

1、觀念架構主要是描述財務報導之目標及概念，觀念架構之目標包括，協助 IASB 以觀念架構為基礎，發展及制訂 IFRS 相關公報；另外亦幫助 IFRS 使用者在特定交易或事件沒有準則可遵循之情形下，仍可發展一致的會計

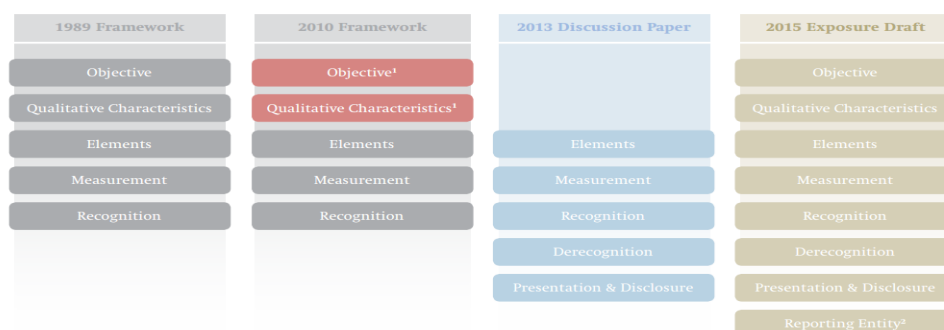
政策；最後則是幫助所有人了解及解釋 IFRS 準則相關規定。然而目前的觀念架構雖已協助 IASB 制定提升全球金融市場之透明度、課責性及效率之準則，然而該觀念架構之內容仍有相當之改善空間，例如現行觀念架構內容對於財務報表之表達及揭露並未有足夠的指引，而且有些規定也已過時，此外，也有一些內容須再釐清，如對於未確定之給付如何衡量相關資產、負債、收入及費用等。

2、在 2011 年之一場公聽會上，許多人建議應將觀念架構之調整列為優先議題，因此 IASB 於 2012 年 9 月份討論重啟觀念架構調整之計畫，並於 2013 年 7 月 18 日發布討論稿「財務報導觀念架構之檢討」，在蒐集各界對於討論稿之回饋意見後，嗣於 2015 年 5 月 28 日發布「財務報導觀念架構 (Conceptual Framework for Financial Reporting)」之草案，本次草案之徵求意見截止日為 2015 年 10 月 26 日，IASB 將於蒐集外界意見後，預計於 2016 第 1 季發布修正後之觀念架構。

(二)修正重點：

1、整體內容差異：與現行內容相比較，本次觀念架構之草案內容增加了除列、表達及揭露以及報導個體等內容：

### History and content of the Conceptual Framework



2、實質內容之差異：以下分別就觀念架構各項內容修正予以說明

(1)目標(objective)及品質特性(qualitative characteristics)之釐清

- A. 一般用途財務報導之目的主要係提供有關報導個體之財務資訊，而該資訊對於現有及潛在之投資者、貸款人及其他債權人於作成是否提供資源予財務個體之決策時是有用的。
- B. 有用的財務報導品質特性，係指財務資訊若要有用，必須攸關且忠實地表述其意圖表述者。
- C. 當 IASB 重新啟用觀念架構調整之計畫時，原先並未計畫要將描述財務報導目標及品質特性等基礎之章節內容納入調整範圍，然而，在討論稿階段時，許多建議係針對此基礎章節之內容，因此本次草案增加財務報導目標內容之討論，並強調提供用以評估管理階層如何運用個體資源之資訊之重要性，亦再次明確提出謹慎(prudence)之概念（形容在不確定之情形下進行判斷時應更行注意）並指出謹慎對於中立進而忠實表達相當重要，此外，草案也明確描述忠實表達係表達交易本質，而非僅是法律形式。

## (2) 要素(elements)之更新及釐清

財務報表之要素是建構財務報表之組成，包括描述財務狀況之資產、負債及權益，以及描述財務績效之收益及費損。本次草案將資產及負債之定義修正的更明確，資產係指因過去事件而由個體控制之現時經濟資源(economic resource，係指生產經濟效益之潛在權利)，而負債係指因過去事件而個體須移轉經濟資源之現時義務(present obligation)，因此為了符合前揭定義，從資產流入(或從負債流出)的經濟效益並不一定是資產或負債，而為保持一致性，收益及費損之定義亦將更新，至於權益之定義則仍維持為對個體之資產扣除其所有負債後之剩餘權利。

## (3) 衡量(measurement)內容之新增

衡量係將個體之資產、負債、收益及費損等量化為貨幣性項目資訊之

程序。本次草案增加衡量時之相關指引，內容描述不同的衡量基礎(歷史成本(historical cost)及現時價值(current value))以及選擇衡量基礎時應考慮之因素，包括應考慮資產及負債如何影響未來的現金流量、資產及負債之特性、衡量不確定性之程度、是否應與相關項目表達一致以達成忠實表達之目標及成本效益之限制等因素。

(4)認列與除列(recognition and derecognition)內容之更新及新增：

- A. 認列係將符合要素定義之資產及負債列入資產負債表之程序；除列係將全部或部分的資產或負債從資產負債表移除之程序。本次草案增加資產及負債應被認列或除列時之相關指引。
- B. 認列之規範應建立在有用財務報導之品質特性上，當認列可以提供報表使用者有關該資產或負債之攸關資訊，且該資產或負債或其所產生之收益及費損能忠實表達，而提供該資訊之效益大於成本等情形下，個體應認列該資產或負債。而在某些情形下，可能會造成無法符合前揭之情況，包括資產或負債之存在尚有不確定性，未來從資產或負債流入(或流出)經濟效益之可能性很低，以及衡量不確定性之程度很高，造成資訊提供之攸關性很低等。
- C. 現行觀念架構並未有除列之相關指引，本次草案之目標為，忠實表達交易或其他事件下導致除列後所保留的資產及負債；以及忠實表達個體之資產及負債在交易或其他事件後產生之改變。一般而言，除列的決定相當簡單，然而，在某些情況下，當前揭兩個目標產生衝突時，除列將會變得更加困難，本次草案針對這些困難之除列狀況有相關討論。

(5)表達及揭露(presentation and disclosure)內容之新增

- A. 本次草案針對表達及揭露增加相關內容，包括財務績效應如何表達、

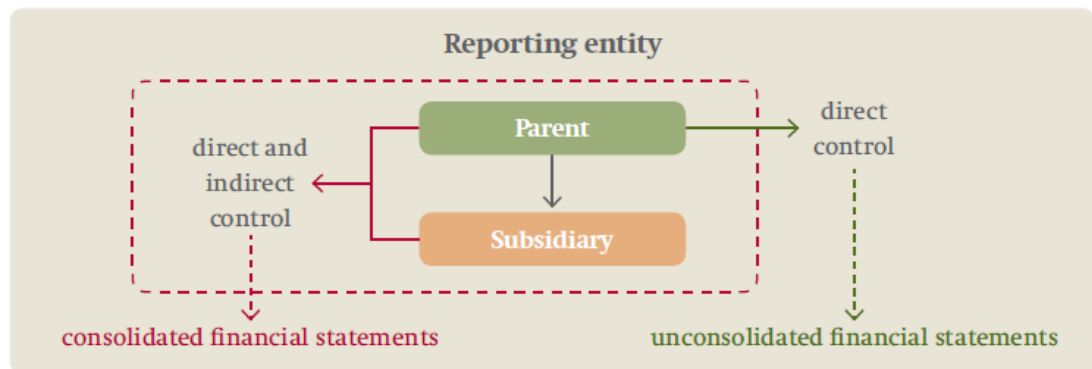


財務報導之目標與範圍，財務報導如何達成有效且效率之溝通等。在 IASB 目前進行之揭露倡議(Disclosure Initiative)計畫，將進一步研議包括於本次草案中所提到表達及揭露之概念。

- B. 本次草案中 IASB 首次提出收益及費損應表達於損益或應表達於綜合損益的概念性指引，重點包括，損益表係主要但並非唯一能夠獲悉個體經營績效資訊之來源，且收入及費用包括於損益表內係一種可反駁之推定(rebuttable presumption)，又損益要求須以總額或小計單行表達；另僅有與損益攸關之收入及費用，以及與資產或負債採現時價值衡量有關之收入及費用，可包括於其他綜合損益內，其他綜合損益內之收入及費用應列於損益之後，本期損益與本期其他綜合損益相加得出本期綜合損益總額。

(6) 報導個體(reporting entity)內容之新增：

- A. 所謂報導個體係指選擇或被要求出具一般目的財務報導之個體，該個體不一定一定是法律個體，且可以包括一個體、兩個體或更多個體的一部分。在本次草案中，敘明應提出合併財務報表之個體範圍係指有一個或更多子公司之個體。



B. 對於使用者來說，合併財務報表相較於非合併財務報表能提供更多的有用資訊，在合併財務報表，除包括報導個體所擁有(直接控制)的資產及負債資訊，亦包括間接的資產及負債資訊(所控制子公司所擁有的資產及負債)，而在非合併財務報表僅有報導個體所擁有的資產及負債資訊，因此，個體若要同時出具合併財務報表及非合併財務報表，則非財務報表應揭露，使用者如何可取得合併財務報表之資訊。

(7)IASB 對於外界問題之回應本次草案最後亦針對外界所回饋之問題提出相關說明，重點包括：

A. 在生效日及轉換期間部分，IASB 回答會儘速完成此觀念架構之修正，以協助 IASB 制定新的或修正 IFRS 公報內容，對於使用現行觀念架構制定其會計政策之企業或個體，在新修正之觀念架構出版後，估計轉換期間大約是 18 個月。

B. 在新修正之觀念架構對於現行 IFRS 公報影響部分，IASB 表示，觀念架構不是準則的一部分，亦不會凌駕於準則之上，任何現行準則之修訂均將依其現有之程序辦理。在新修正之觀念架構是否可能與現有 IFRS 公報相牴觸部分，IASB 不排除有此可能，惟如真的產生此情形，IASB 將會在 BC(basic for conclusions)段解釋產生牴觸原因。

C. 在是否會有更多的指引說明如何區分負債及權益部分，IASB 回應現行負債與權益之區分在實務上是一個重要的議題，IASB 將在「Financial Instruments with Characteristics」的研究計畫中進一步研議及討論，惟此計畫係另一個獨立之研究計畫，以避免新修正觀念架構之發布時程。研究結果也可能是建議再針對觀念架構中有關負債及權益之區分說明進行修正。

D. 對於此觀念架構之修正是否適用中小企業(small and medium-size entities, SMEs)部分，現行中小企業國際財務報導準則(the 'IFRS

for SMEs' )中，已包括一個中小企業財務報表概念及基本原則之章節，該章節係根據現行觀念架構之內容所訂定的，IASB 將會在完成觀念架構之修正程序後，再行考慮是否修正該章節。

#### 四、非一般公認會計原則之財務指標使用指引 (Guideline on the use of non-GAAP financial measures)

(一)背景說明：

- 1、除一般公認會計原則編製之財務報告外，非一般公認會計原則之財務指標 (non-GAAP financial measures) 亦可提供投資人關於發行人財務表現之攸關資訊，惟非一般公認會計原則之財務指標因無一致性標準供各界遵循，故在解讀上可能易造成使用者的誤解，且無法進行比較。IOSCO 為提升非一般公認會計原則財務資訊之使用，前曾發布非一般公認會計原則之財務指標使用指引 (Guideline on the use of non-GAAP financial measures) 草案，以協助發行人於提供非一般公認會計原則之財務指標時有所遵循。
- 2、為了解各界意見，IOSCO 嗣於 2014 年 9 月 8 日發出一份非一般公認會計原則財務指標之聲明(Proposed Statement on Non-GAAP Measures)，並於 2014 年 12 月 5 日前獲得 21 位回應者提出包含 11 個非 GAAP 財務指標之相關意見。在 2015 年 2 月於西班牙馬德里 C1 會議，以及接下來幾次電話會議，會計小組及揭露小組依回應者之意見進行聲明內容之修正並完成最後修正之版本，該聲明並有附錄說明那些回應者之意見已納入聲明之修正內容，以及部分回應者意見未納入之原因。
- 3、本次會議，會計小組係由 IASB 提供研議替代性績效衡量指標(Alternative Performance Measures, APMs)之工作進度，而在 C1 會議，各成員係就前揭最後修正版本之聲明內容提供意見，以利會計小組及揭露小組完成該聲

明內容之最後版本。

## (二)替代性績效衡量指標(Alternative Performance Measures, APMs)

1、本次於會計小組會議中，由 IASB 的 Hugh Shields、Eduardo Balduino 及 Kristy Robinson 等人向小組成員說明 IASB 目前研議 APMs 之工作進度，簡報重點如下：

(1)在先前的會議中，IASB 對於 APMs 之初步意見為，IFRS 不應該禁止在財務報導附註中揭露 APMs 之相關資訊，事實上在損益表內揭露息稅前盈餘(Earnings Before Interest & Tax, EBIT)及息稅減損及攤銷前盈餘(Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization, EBITDA)等，係符合 IAS 1「財務報表之表達」第 85 段<sup>1</sup>及 85B 段之規定。對於企業如在其財務報表已辨認係屬 non-IFRS 之資訊，IFRS 應提供相關指引，而此指引必須包含一些資訊提供之品質限制，例如，必須闡明此資訊非屬正式財務報表之一部分，且應該有提供此資訊為何有用之說明。

(2)在 2015 年 6 月 IASB 會議上，重點改放在於揭露原則之討論稿(Principle of Disclosure discussion paper)中，如何公允表達(fair presentation)績效衡量相關指標，綜合損益表之揭露及表達，以及非重複性、非一般或不常見項目之揭露等。

(3)有關績效衡量指標之公允表達特性係基於下列條件，包括：A. 該指標可以調節至 IFRS 所定義或規範之直接可比較衡量指標；B. 須有此指標為何可提供資產負債表或損益表攸關資訊之說明以及為何此指標已調節至直接可比較衡量指標之說明；C. 以清楚且易理解之方式表達；D. 除非符合 IAS 1 第 45 段<sup>2</sup>所述之改變，否則表達及分類須保持可比較性及一

<sup>1</sup>當與企業財務績效之了解攸關時，企業應於列報損益及其他綜合損益之報表中列報額外之單行項目、標題及小計。

<sup>2</sup>企業對財務報表中各項目之表達與分類應保持前後期間一致，除非：(a)於企業之營運性質發生

致性；E. 相較於 IFRS 於財務報表所規範的總計(total)或小計(subtotal)，該衡量指標不應過於顯著；F. 應以清楚的方式表達，無論該衡量指標是否構成財務報導的一部分，亦無論該指標是否與 IFRS 資訊在審計或驗證上採取一致性基礎。

(4) 本案接下來將再進行內部討論，並在必要下，將最後的討論結果交由 IASB 7 月或 9 月會議進行討論，之後將重新研擬揭露原則之討論稿，該討論稿預計在 2016 年 4 月發布。

2、歐盟機構 ESMA(European Securities and Markets Authority)業於 104 年 6 月 30 日針對上市公司(listed issuers)發布 APMs 之最終指引，這個指引目的在於鼓勵歐洲上市公司發布透明、不偏及可比較性之財務績效資訊，以提供投資者對公司之經營績效有一綜合性之了解。最常見之 APM 指標包括 EBIT 及 EBITDA 等。上市公司遵守該指引之規定，將有助於提高其所發布 APM 指標之可比較性、可靠性及可理解性。為了使公司有足夠時間準備，該指引之生效日將為 2016 年 7 月 3 日。

(三)C1 會議討論情形：

各國代表於會場上紛紛針對此議題提出看法，泰國代表認為，歐盟機構 ESMA 現已自訂 APMs 之相關指引，而 IOSCO 現研議非一般公認會計原則之財務指標使用指引，其關切歐盟國家在兩套標準的使用上是否會搞混產生疑義。澳洲代表認為目前對於非一般公認會計原則之財務指標(non-GAAP financial measures)定義上尚不明確，亦未有共識，一般公認會計原則之財務指標與非一般公認會計原則之財務指標尚無法明確區分，如何確定所揭露之非一般公認會計原則財務指標是有用的。部分成員認為 IOSCO 其實針對非一般公認會計原則指標訂定大原則就好，不需要再規範細節，由各國因地制宜訂定即可。本案最後由揭露小組之主席 Coco 先生總結該小

---

重大變動或於複核其財務報表後，考慮國際會計準則第 8 號所規定會計政策選擇與適用之標準，另一表達或分類明顯較為適當；或(b) 某一國際財務報導準則規定應變更表達。

組對於該聲明草案之意見，並將依會計小組及揭露小組之建議修正後，再發給會計小組及揭露小組作額外的審查。

## 五、澳洲發布「非金融資產減損：董事之角色及功能」之文件

### (一)發布緣由：

- 1、澳洲證券與投資委員會(Australian Securities and Investments Commission, ASIC，澳洲境內企業、市場及金融服務之監管機構)於104年6月10日發布203文件「非金融資產減損：董事之角色及功能」(information sheet 203「Impairment of non-financial assets: Materials for directors」)。此文件主要係協助公司之董事及審計委員考量是否接受公司財務報表上所呈現之非金融資產之價值，亦即此文件可作為董事或審計委員考量公司所持有之商譽或其他非金融資產是否須進行減損或已執行之減損工作是否適當之參考資源。
- 2、當公司進行複雜之重大資產減損測試時，董事可使用他們的知識或對企業資產或未來營運之觀點來複核管理階層或專家所使用用以計算減損之現金流量及假設是否適當。雖然董事不需要成為一個會計專家，惟仍應於必要時尋求解釋及專家參與，並在適當情況下，質疑財務報告中的資產價值。此編號203文件主要討論議題包括(1)何時須執行減損測試(2)評估減損之程序(3)計算減損之相關議題(4)會計師(external auditors)可能關切的問題。

### (二)編號203文件內容之重點介紹：

#### 1、減損簡介及重要性

減損測試是一個複核公司資產價值之程序，以決定該資產之價值是否應減少。財務報告應提供投資者或其他報表使用者有用且有意義之資訊，

以利其進行投資或決策。非金融資產通常是公司之重大資產，這些資產所貢獻之價值不僅影響公司所報導之財務狀況，亦影響其報導之財務績效。

財務報告須符合會計準則之相關規定，該文件所規範的係國際會計準則第 36 號及國際財務報導準則第 13 號所處理之非金融資產之減損，包括商譽及可辨認之無形資產，但不包括其他準則所規範特定類型資產之評估及減損，包括投資性不動產、生物資產、遞延所得稅資產、建造合約及存貨等。

當有任何跡象顯示資產有減損之可能時，公司必須確定資產之帳面價值是否超過可回收金額，而對於非攤銷之無形資產，則無論有無減損之跡象，均須每年定期進行確定。當減損產生時，公司須將資產價值降低為可回收金額。可回收金額係指資產之公允價值減處分成本與其使用價值兩者較高者。可回收金額係在評估資產對於現金產生單位(cash generating units, CGUs)之貢獻。現金產生單位係指可產生現金流入之最小可辨認資產群組，其現金流入大部分獨立於其他資產或資產群組之現金流入。現金產生單位不應該比公司任一營運部門還大。

## 2、董事及審計委員會之角色

每位董事均須有技能、能力及責任去瞭解公司之財務報告，董事必須決定財務報告上所報導的資訊是否與其對公司所認知之財務情形一致。許多公司亦有審計委員會，審計委員會的存在並不會影響公司董事對財務報告應負的責任，審計委員會對於財務報告之程序扮演一個相當重要的角色。

董事及審計委員會之成員應對公司資產減損之必要性以及揭露之適當性提出質疑，亦應針對管理階層及員工是否具有適當技能以處理減損議題進行評估，此外，對於公司執行減損測試之方法，特別是當資產存有重大減損之風險時，董事及審計委員會更應提出質疑。此文件設計一些問題以協助董事及審計委員會進行前述的質疑及評估。

減損測試通常依靠資產價值的評估，而該評估係透過適當的折現率將所估計的未來現金流量予以折現的一個過程。雖然重大資產的價值或減損的計算相當複雜，董事及審計委員會仍可透過複核管理階層或專家所準備用於計算重大資產減損所使用之現金流量及假設是否與其所認知之企業、資產、公司營運環境及未來展望之資訊一致。計算減損之主體元素、不確定性相關之揭露及主要假設，對財務報導之使用者相當重要。

董事對於管理階層所執行減損工作之信任程度，依據不同情況而有所差異，可能要考慮之事項包括，資產是否重大、管理階層及員工之對於減損專業程度、外部專家使用的適當性、公司的經營績效以及所處之營運環境可能透過營運活動或資產之出售而影響該資產的可回收價值等。

3、對於非金融資產減損之評估，董事及審計委員會可能需要考慮的議題包括減損測試之必要性、評估減損之程序及計算減損之相關議題等，分別說明如下：

(1)減損測試之必要性：當有任何跡象顯示資產可能減損時，公司必須進行資產之減損測試，準則已提供基本應考量的減損跡象供參，而對於公司所持有之非確定耐用年限或尚未可供使用之無形資產及商譽，即使未有減損跡象，公司仍應每年進行測試。董事及審計委員會可透過下列表格所列之問題瞭解公司是否需要執行減損測試。

應考慮之議題	應考慮之問題
需要每年測試的資產	1. 公司是否有需要每年進行減損測試之非確定耐用年限或尚未可供使用之無形資產及商譽？
減損的可能跡象	1. 如果是上市公司，總市值是否小於企業淨資產之帳面金額？ 2. 是否有任何跡象顯示，現金產生單位之整體價值小於相關資產所貢獻之價值？ 3. 現金產生單位之績效在近幾年或去年是否下滑？ 4. 從財務年度結束後績效是否下滑或預計將於未來下滑？ 5. 用於計算減損之過去預測資訊是否符合？



	6. 企業營運或所處之環境在現在或未來是否發生重大的變動，例如，產品或服務之市場價格下滑、市場上的產品或技術過度供給、原料的來源問題、生產或遞延服務成本增加、影響成本或銷售之匯率變化、新的競爭者、來自競爭者的新產品或服務、技術改變、法律或監管法規之改變、經濟環境的變化、利率的改變(將影響計算資產價值的折現率)、資產之實際損失、計畫處分之資產早於預期、計畫停業或重組的單位、其他企業營運活動的改變等。
管理階層對於減損跡象的評估	1. 管理階層是否已檢視公司之營運情形及所處之經營環境？ 2. 管理階層是否已針對減損跡象及減損測試之需要進行評估？ 3. 管理階層是否已提供董事會減損跡象之評估資訊？管理階層的分析及結論是否與你所掌握之企業資訊一致？

(2) 評估減損之程序：董事及審計委員會可透過下列表格所列之問題瞭解公司是否具有足夠且適當的非金融資產之減損程序。

應考慮之議題	應考慮之問題
文化	1. 公司是否有支持高品質財務報導及實際估價之文化？ 2. 管理階層對於資產之價值是否表現出充分的懷疑？
計畫	1. 公司對於資產價值的減損評估及複核是否有適當的計畫？ 2. 公司是否有足夠的資源及時間執行減損測試？ 3. 是否在財務報導期間結束前執行減損測試並在財務報導完成前更新？ 4. 是否提供會計師足夠的時間以進行適當的複核？
經驗及專家	1. 公司是否有符合資格、經驗、專業及時間之管理階層及員工以執行複雜的減損測試？ 2. 執行減損測試之員工或任何專家對於公司及其經營環境及未來展望是否有足夠的瞭解？
資料來源及假設	1. 是否適當擷取過往資料並測試可靠性？ 2. 在資料的擷取及減損測試程序，是否有完整的內部控制？ 3. 主要假設是否已透過與產業、競爭者資料或其他適當資訊之基準調整來進行測試。
監督與複核	1. 管理階層是否具有足夠經驗、專業及時間指示內部或外部專家，並監督、監控及複核績效工作及報告？ 2. 管理階層是否內部複核程序，包括員工以足夠的權限、經驗、專業及懷疑來執行複核工作？ 3. 執行複核之員工是否對於公司及其經營環境及未來展望有足夠的瞭解？ 4. 複核者是否確保其工作範圍是適當的，結果是合理的，資訊來源是可靠的，所使用的假設是適當的，計算是準確的？

動機及責任	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 管理階層是否有足夠的動機重視財務報導之品質？</li> <li>2. 管理階層是否被認為重視財務報導之品質？</li> <li>2. 財務績效的動機與責任以及財務報導之品質間是否取得適當平衡？</li> </ol>
外部專家之採用	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 當管理階層或員工沒有足夠的經驗、技能或時間去執行減損評估時，是否已安排外部專家之協助？</li> <li>2. 外部專家是否具有資格及足夠之經驗及技能？</li> <li>3. 對於外部專家之工作範圍是否有適當之指引(如應被評估之資產範圍、所採用之方法等)並確保相關之減損計算符合會計準則所列之方法論？</li> <li>4. 外部專家對於公司的營運及其資產、營運環境是否足夠的了解？</li> <li>5. 外部專家是否有適當的內部複核程序？</li> <li>6. 外部專家是否支持及測試主要假設？</li> <li>7. 管理階層是否已適當考慮及處理評估報告所提出之議題？</li> <li>8. 管理階層是否已確認現金流量、假設及結果係合理且適當的。</li> </ol>
文件化	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 是否已將所使用之資料來源、減損計算及複核程序等文件化，無論所執行減損工作系內部員工或外部專家？</li> <li>2. 是否已將未來現金流量的基礎、主要假設及這些假設之測試予以適當文件化？</li> </ol>

(3)計算減損之相關議題：董事及審計委員會可透過下列表格所列之問題確保與減損有關之議題均已被處理。

應考慮之議題	應考慮之問題
現金流量之預測	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 現金流量預測是合理且可佐證的嗎？</li> <li>2. 假如預測現金流量在年度結束後會顯著增加，此預測是否有堅強的基礎？是否已將任何風險納入考量？成長率是否與過去已達成成長率一致且是否可持續？</li> <li>3. 如果現金流量的估計是以內部預算為基礎，此預算是否實際或係基於延伸目標(stretch goals)以？</li> <li>4. 過去的現金流量預測是否符合？如果不符合，無論目前的預測或假設是否合理及可佐證，應再審慎考量並進行合理性分析。</li> <li>5. 管理階層所預測之現金流量是否與你對公司及公司未來展望之瞭解一致？</li> <li>6. 是否已適當的辨認公司之營運週期特性，是否假設營運高點所產生之現金流量將會持續？</li> <li>7. 計算現金流量折現的折現率是否包括一般通貨膨脹之影響？</li> </ol>
主要假設	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 成長率及折現率等主要之假設是否合理且可佐證？</li> <li>2. 折現率是否適當？是否已考慮到資金成本？</li> <li>3. 對於不同的 CGUs 使用不同或類似的折現率，是否有合理且可佐證</li> </ol>

	之基礎？
「公允價值減處分成本」之使用	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 公允價值減出售成本之計算，係基於可取得之市場價格或可觀察之市場資訊？如果都不是，那可能需要以使用價值決定可回收金額。</li> <li>2. 是否已使用不同的評估方法驗證資產價值，特別是當市場價值非為可取得之資訊時？</li> <li>3. 可能之公允價值區間是否過寬，導致無法決定可靠之估計值？</li> <li>4. 在可能之公允價值區間所選擇之公允價值是否有足夠代表性，此價值或許不是中點？</li> <li>5. 是否已使用最大之可觀察市場輸入值？</li> </ol>
「使用價值」之使用	<p>計算使用價值時，是否包括下列情形：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 不可靠之估計。</li> <li>2. 預估五年後之現金流量仍增加致超過長期平均成長率且未考慮折現之抵銷影響。</li> <li>3. 現金流量係來自預期重組、改善或加強後之資產績效。</li> </ol>
與減損資產不一致(not matching)之現金流量	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 是否已將以資產之現金流量所決定之可回收金額與資產之帳價值相比較？</li> <li>2. 於現金流量、折現率以及可回收金額所比較之資產或負債等，是否已對稅負採取一致性之處理？</li> <li>3. 預測現金流量時是否已將企業費用或管理費用納入考量？</li> <li>4. 公司之資產是否已分配至 CGUs？</li> <li>5. 當比較帳面價值與可回收金額時，進行減損測試之資產帳面價值是否不正確扣除相關負債(如借款、應付帳款或租賃負債)？</li> </ol>
現金產生單位 (CGU) 之辨認	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 與 CGU 唯一有關之資產之現金流量是否未大部分獨立於其他資產之現金流入？</li> <li>2. 所辨認之 CGU 之規模是否未超過營運部門？</li> </ol>
揭露	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 是否已揭露任何一個 CGU 其減損計算所使用之主要假設？</li> <li>2. 可能導致減損損失之主要假設之合理改變是否已適當揭露以符合準則規定？</li> <li>3. 是否已揭露投資者所需要之資訊以及其他超過準則最低要求之適當揭露？</li> </ol>
其他資訊一致性	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 所預測之現金流量與其假設是否與其他資訊一致，如實際預算與銷售預測、公司營運及財務複核、市場公告以及所提供給投資人及分析家之資訊、董事會文件、報告以及市場或經濟之外部評論等。</li> <li>2. 在技術合理性及商業可行性下，探勘及重估資產之減損測試是否已執行？</li> </ol>

4、外部審計者可能會問的問題：董事及審計委員會應瞭解會計師所提出任何對於非金融資產減損及財務報表或報導程序之任何意見及看法。公司應有

一個系統或流程或適當資源以產生高品質之財務報導，程序上應先由董事提出對財務報導之看法後，會計師才提供獨立之建議供董事參考，董事亦應考慮會計師之審計品質，不應僅依賴會計師所提出對財務報告之任何意見。對於會計師複核公司所執行非金融資產之減損工作，董事及審計委員或許可考慮下表所列之內容及問題。

應考慮之議題	應考慮之問題
會計師關切議題	1. 會計師對於非金融資產之價值是否有提出任何問題？ 2. 會計師是否曾經在當前或最近的管理信件或報告對審計委員會提出任何有關減損或減損程序之問題。 3. 會計師所提出之問題有得到及時妥善之處理嗎？ 4. 你是否對會計師提出任何減損測試之問題？
審計品質	1. 會計師有足夠經驗及技能去複核公司之減損工作嗎？ 2. 會計師是否投入足夠資源或時間去複核公司所執行之減損測試？ 3. 減損工作是否已完成，以利會計師有足夠時間進行複核？ 4. 減損工作是否已適當執行並已文件化，以利提供予會計師？ 5. 在財報截止日前，是否已提供會計師資產價值及已計算之減損資訊，會計師並已完成評估？ 6. 會計師對於公司、營運及與財報攸關之風險是否有足夠的了解，對於減損風險之評估是否已適當回應？ 7. 會計師對於董事或審計委員所關切議題或任何風險是否已處理？ 8. 會計師是否已運用其專業審查管理者所從事之專業工作？

## 【第二部分：審計部分】

### 一、國際審計與認證準則理事會(International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB)之專案報告

本次 C1 大會由 IAASB 總裁 Prof. Arnold Schilder 帶領專業準則常務董事 James Gunn 以及技術董事 Kathleen Healy 向 C1 成員介紹 IAASB 未來工作概況以及擬發布之討論稿內容，重點如下：

(一)IAASB 2015 年至 2019 年之策略目標：

1、確保 ISAs 能夠持續作為建構高品質、價值及攸關之審計基礎，並及時回

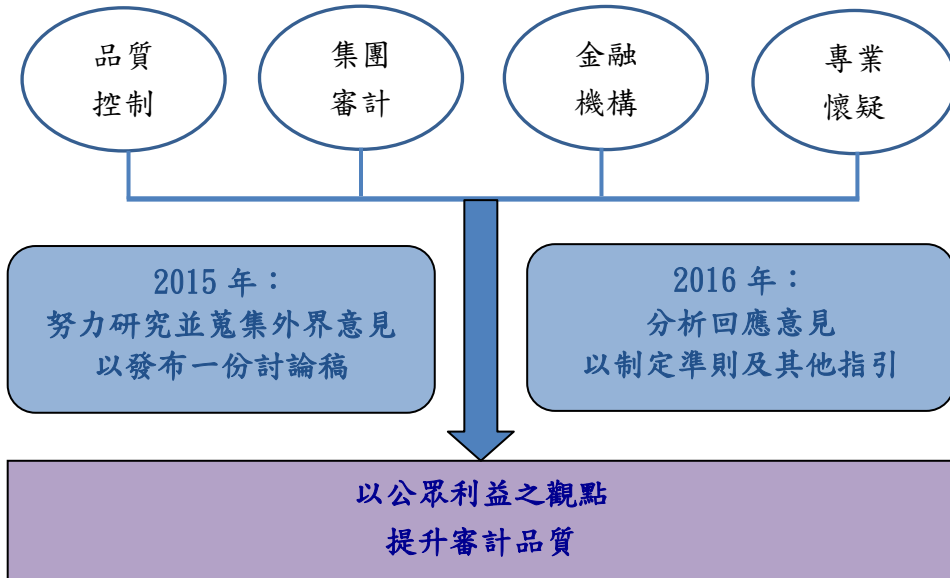
應世界各地審計工作者所遇到之實務問題及新興議題。

- 2、確保 IAASB 所制定之準則能適當處理利害關係人之需求，而非僅係處理財務報導之審計問題。
- 3、在審計、認證及服務等攸關公眾利益之議題上，加強宣傳並與財務報告供應鏈上之主要利害關係人合作。

## (二)回應強化審計品質之呼籲

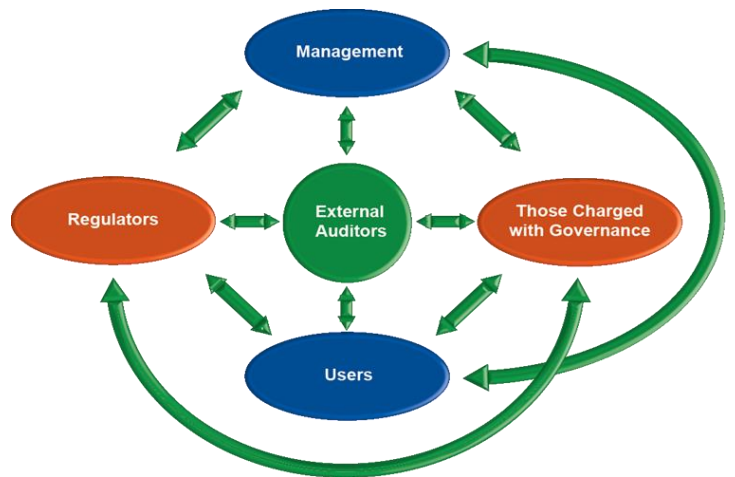
- 1、2015 年至 2016 年之工作計畫主軸為加強審計品質並針對重點議題(如品質控制、集團審計、金融機構查核等)開始準備工作，已自 2014 年底進行董事會討論和相關資訊會議。
- 2、針對查核品質架構(Framework for Audit Quality) 如何改善審計品質之議題持續進行研議，另事務所之品質控制程序亦有助於提供高品質之審計，惟先前 ISQC1 (會計師事務所之品質管制，我國審計準則 46 號) 及 ISA 220 (查核歷史性財務資訊之品質管制，我國審計準則 44 號) 之檢討計畫並未包括此架構之研究範圍。
- 3、合作計畫：針對重點項目及專業懷疑間之共同主題或交叉議題徵求意見，並已設立獨立的品質控制強化合作小組(Audit Quality Enhancements Coordination Group)，計劃於 2015 年 12 月發布共同合作之討論稿(Discussion Paper)。原則上各主題相關之議題均會納入討論稿，不過部分議題可能須以討論稿以外之方式處理，如與 IFRS 9 有關之議題分析以及「letterbox」公司之審計議題等。外界對於討論稿及其他宣導會議之回應意見將作為未來制定準則之參考。
4. 專業懷疑：目前為止所蒐集之議題包括專業懷疑應用之程度及一致性、會計師之專業判斷以及將會計師之判斷過程文件化等。IAASB 亦與其他 SSBs 執行聯合工作以評估可強化專業懷疑之相關作為，包括瞭解專業懷疑與專

業判斷及審計工作之關係，應包括在 ISAs 之內容規範及獨立不偏倚影響之認定，並考慮國家層級已採取之行動等。



4、審計品質的交互作用：執行有

品質之審計工作雖是會計師之主要責任，惟每個利害關係人對於高品質之財務報導亦扮演相當重要的角色。當在財務報導供應鏈上之所有參與者都支持的條件下，較容易實現高品質審計之目標。審計品質架構之內容中已增加此部分之說明。



5、審計委員會及其角色：IAASB 持續考量在財務報導供應鏈上之其他參與者如何影響審計品質並服務於公眾利益。IAASB 在查核品質架構內容中強調審計委員會在審計品質中之重要性，審計委員會對於管理階層及會計師負有監督責任，2015 年至 2016 年之重點將會放在外部宣導及蒐集意見。

6、IAASB 研究計畫之相關時程：

時程	研究計畫
2015 年 3 月至 9 月	研究及蒐集外界資訊以幫助董事會及諮詢顧問小組(Consultative Advisory Group, CAG)進行討論
2015 年 7 月至 12 月	研擬聯合討論稿之草案供董事會及 CAG 討論
2015 年 12 月至 2016 年 5 月	發布討論稿，徵求外界意見時間為 150 天預計 2016 年 5 月底結束
2016 年 5 月至 2016 年 9 月	回應意見之分析及討論
2016 年 9 月	計畫提案之認可
2016 年 9 月至 2017 年中	研擬準則草案

### (三)待研究的議題

1、IAASB 正在研究會計師事務所、個案會計師及品質複核會計師在提升審計品質上可扮演之角色。在事務所品質控制政策及程序的監控作業上，是否可透過相關行動以改善檢查發現之缺失？是否需要對特別對象之審計查核(如金融機構及上市公司)要求其他監控作業？在事務所治理上，是否有機會可要求事務所強化與道德、價值及態度有關之準則內容，以及是否信賴聯合事務所之政策及程序等。個案會計師是對整體查核品質負責的人，因此有關於該會計師之知識、技能、經驗及時間均會影響查核品質，而當該審計個案之查核包括其他人之參與時，會計師尚須負責該審計個案之指導、監督及執行。另品質複核會計師在審計品質亦扮演重要的角色，因此是否需要一些程序以加強品質複核會計師之選擇，以及何時需要品質複核會計師？

2、IAASB 考慮是否強化或修正現存的 ISAs 公報，包括 ISA 220 (品質控制)、ISA 600 (集團查核)、ISA 620 (專家意見)及 ISA 540 (估計)以提升個案會計師之查核品質。例如，在集團查核上，ISAs 對於會計師在全球企業環境所執行方法之描述及規範是否足夠？

### (四)會場上針對 ISA 700 進行討論：

1、ISA 700 簡介：IAASB 於 104 年 1 月 15 日發布修正 ISA 700「會計師

查核報告」，並自 105 年 12 月 15 日起開始生效，主要修正內容包括：

- (1)將原最後段之會計師查核意見段移至第 1 段，使閱表者直接獲知會計師之意見、另要求敘明評估公司繼續經營能力係公司管理階層之責任，而評估管理階層依據繼續經營假設編製財務報告是否適當係會計師之責任、當有重大不確定因素(material uncertainty)影響公司繼續經營能力，應另特別新增一段敘明「涉繼續經營假設之重大不確定性」。
- (2)要求敘明會計師之獨立性及所遵循之職業道德規範；且針對上市公司財務報告之查核報告，增訂應敘明重要之查核事項(key audit matter, KAM, 即會計師查核當期財務報告最重要事項)，例如經判斷應收帳款為具顯著風險項目，應敘明會計師辨識具顯著風險理由與因應之審計程序等。

2、加拿大代表於 C1 會議上提出 ISA 700 之採用問題，依 ISA 700 之規範，會計師於查核報告應敘明查核當期財務報告最重要之查核事項(KAM)，並向審計委員會報告該重要之查核事項，惟此規範僅要求會計師應於查核報告敘明，卻未要求審計委員會於對外報告中敘明此重要事項，此將產生所負責任不一致之問題。

## 二、有關審計委員會職責之問卷調查

### (一)背景及緣由：

IOSCO 於 103 年 9 月里約熱內盧召開之董事會議上，承認一項由「審計品質工作小組」(Audit Quality Task Force, AQTF)所提出強化審計品質之建議，該項建議係透過問卷調查以瞭解審計委員會對於改善審計品質之重要性。為了執行這個調查工作，「審計品質工作小組」已於 104 年 5 月取得 IOSCO 董事會之書面認可，以進一步了解審計委員會對於會計師及其查核程序監督之規範，調查範圍以審計委員會所監督 103 年 12 月 31 日會計師



對上市公司所執行之審計工作為主。該項調查資料於 104 年 6 月發放予 IOSCO 會員，於 104 年 8 月收回調查結果。

(二)調查內容：

「審計品質工作小組」為進一步了解審計委員會在審計過程中所扮演的監督角色及過去十年來審計委員會之實質要求之變動趨勢，共設計 24 個問題請各會員協助填寫，內容包括建置審計委員會之依據規範、公司是否需要設置審計委員會或其他獨立於管理階層之組織架構，以監督財務報告編製及會計師查核過程、針對不同性質之公司是否有不同的法規要求以及未來是否預計將針對審計委員會之法規要求做相關修正等。

(三)本次 C1 討論重點及結論：

- 1、為了及時完成調查報告，C1 被要求依據先前之回應意見製作一份調查報告之樣本，如此一來，當「審計品質工作小組」回收各會員之意見後，將可更有效率進行分析並完成此調查報告。因此，本次 C1 會議 Fennedy 女士提供一份「審計品質工作小組」調查報告樣本之草案，並希望會員可以提供一些方向上之建議。
- 2、惟在會場上，各國代表認為現在提供評論或修正建議過早，應等到各會員回報「審計品質工作小組」調查結果後再提供建議，而此調查之截止期限為 104 年 8 月底。另 Fennedy 女士將調查報告內容區分為十五個工作項目，徵求自願者協助處理回應意見並進行分析，於 104 年 9 月底完成相關會議討論。

(四)我國回復問卷調查之情形：我國金融監督管理委員會已於 104 年 6 月中旬收到 IOSCO 秘書處之問卷調查，並業於 104 年 6 月底將我國審計委員會之設置、職能及相關規範等回復 IOSCO。

## 【第三部分：資訊揭露部分】

### 一、整合性報導(Integrated Report)

#### (一)簡介：

國際整合性報導委員會 (International Integrated Reporting Council, IIRC)，係於 2010 年成立，其組成包括主席 Mervyn King(前南非大法官，現任英國公司治理國王委員會 (King Committee on Corporate Governance)、副主席 Peter Bakker (前荷蘭商天遞 (TNT) 公司 CEO)、董事 Ian Ball (IFAC 之 CEO)、Jessica Fries、Hans Hoogervorst (IASB 主席)、Maria Helena Santana (前 IOSCO 執行委員) 及其他各學、官、產界代表，委員會主要目標係建立一全球通用之報導架構，該架構納入企業財務、環境、永續性、社會及公司治理資訊，稱為整合性報導(Integrated Reporting)。

#### (二)本次會議討論重點及結論：

1、104 年 10 月 6 日及 7 日 IOSCO 董事會議將要討論整合性報導(integrated reporting)及永續發展報導(sustainability reporting)之相關議題，此議題部分來自於 IOSCO 秘書處之建議，因其持續收到與永續發展報導相關之組織要求，部分來自於 IOSCO 董事會副主席 Ranjit Singh 先生之建議，其目前仍代表 IOSCO 參加國際整合性報導委員會，部分來自於 IOSCO 主席建議，以利董事會瞭解 C1 針對整合性報導之實際調查工作(與公司、投資者、會計師、監理機關及國際整合性報導委員會就相關議題進行會議討論)之情形。本次 C1 會議係就下列相關議題之內容進行討論，包括 C1 執行整合性報導之實際調查工作所獲得之結論、依目前整合性報導及永續發展報導之揭露範圍，投資者之可能風險、IOSOC 對整合性報導及永續報導之下一步等，以作為 IOSCO 10 月董事會議之討論基礎。

2、會場上 C1 成員另針對 IOSCO 參與國際整合性報導委員會以及 Ranjit

Singh 先生建議是否由 C1 成員代替其參加國際整合性報導委員會會議等進行討論，由於 C1 成員並不樂意 IOSCO 在技術層面上參與國際整合性報導委員會，故不支持 C1 成員代表 IOSCO 參與國際整合性報導委員會會議，並提議另一選項，即由 Ranjit Singh 之副手代表其出席。C1 主席表示會將 C1 成員意見反應給 Ranjit Singh 先生並將相關議題之討論內容提供給 IOSCO 董事會參考。

## 二、資通安全(Cyber Security)

(一)此議題源自於加拿大魁北克金融市場管理局希望 C1 會員說明 IOSCO 處理資通安全之因應策略，包括瞭解國際上針對資通風險及意外之揭露實務及義務、評估提升資通安全之資訊揭露需求、闡明 IOSCO 對於加強資通安全資訊揭露之角色等。

(二)本次會議討論重點及結論：

- 1、本次 C1 會議邀請勤業眾信會計師事務所 Robert Masse 先生及加拿大國家銀行副主席 Martin-Pierre Boilianne 先生針對資通安全議題進行簡報。其中 Robert Masse 廣泛的介紹當前及新興之資通風險議題，以及為降低此風險應採取之步驟。Martin-Pierre Boilianne 先生則介紹資通風險之揭露，包括監管之架構及重大性等。C1 成員則針對前揭簡報內容進行討論。
- 2、另於 C1 會議上，揭露小組主席 Coco 先生亦針對該小組會議所討論要提供予 IOSCO 董事會有關資通安全報告之大綱進行介紹，包括目前上市公司對於資通安全之揭露義務(包括目前 IOSCO 對於資通風險之揭露條款，各會員國對於資通風險之揭露規範、IFRS 財務報導對於資通安全支出之透明度觀點、ISA 對於資通安全議題之審計觀點)、強化揭露之必要性(包括

蒐集目前上市公司實務上所揭露資通風險內容之樣本、IOSCO 之揭露原則是否需要修改、在瞭解上市公司實際之揭露內容後，IOSCO 是否有任何意見要傳達)以及 IOSCO 對於資通安全之潛在角色等。C1 成員經過討論後取得共識認為 C1 對資通安全之貢獻，主要應係提升上市公司對於好的揭露內容進行準備之認知，而非僅規定何謂好的資通安全揭露內容。揭露小組將針對該報告草案進行準備，並預計於 10 月底前完成。

## 肆、心得與建議

本次 C1 會議係國際證券組織 (IOSCO) 調整各委員會組織後第 10 次召開之會議，鑒於目前全球市場之發展與脈動緊密關聯，因應國內會計準則及審計準則等與國際接軌，實有必要持續參與。本次會議係以討論會計準則、審計準則及相關揭露規範為主，藉由參加此會議，除可分享各會員國導入與實施 IFRSs 之經驗，並凝聚各會員國對公報草案之共識外，亦建立與國際會計準則理事會 (IASB) 溝通與聯繫之平臺與橋樑，以深入瞭解審計發展方向與趨勢，此外，亦瞭解各國對於企業不同形式揭露要求之看法。

謹就本次會議提出以下心得與建議：

### 一、針對 IASB 發布新公報積極進行採用規劃，以持續提升企業財務資訊透明度

本次會議針對 IFRS 15 「來自客戶合約之收入」之生效日是否延後進行討論，透過與各國代表交流發現，各國在採用 IFRS 15 上仍有實務上問題需要克服，因此 C1 成員同意 IASB 將 IFRS 15 之生效日延後至 2018 年 1 月 1 日，IASB 亦已於 104 年 9 月 11 日正式將 IFRS 15 之生效日延後。雖然生效日已延後，惟因該公報對國內一般產業及金融業仍將產生全面性之衝擊，故建議仍應就該公報對於我國產業之影響程度進行調查並分析及評估，以決定我國適用時間及規劃相關監理機制之調整等。

### 二、積極參與會計及審計準則公報草案之研擬

近期 IASB 及 IAASB 陸續發布多項公報準則之草案或討論稿對外徵詢意見，本次會議即介紹 IASB 於 2015 年 5 月 28 日所發布「財務報導觀念架構 (Conceptual Framework for Financial Reporting)」之修正草案，觀念架構雖非 IFRS 準則公報之一部分，但其係 IASB 制定 IFRS 公報之基礎，許多會計處理在 IFRS

公報未有相關規定下，企業均須仰賴觀念架構之內容進行會計政策之判斷。本次觀念架構之修正草案，除修正原有之內容外，並增加揭露及報導個體之內容。為使公報準則符合國內實務需求俾能允當表達國內經營環境與交易實質，建議國內應積極參與提供意見，除可反應我國產業適用問題，亦可使公報之制定更臻週延。

### 三、配合國際會計及審計準則公報之發展，研議國內監理制度之興革，俾使法令規範與時俱進

近年來 IFRSs 公報及審計準則修正非常頻繁，並朝規範明確化與合理化、資訊透明化及擴大公允價值之使用範圍等方向發展。例如 IASB 發現共同控制下企業合併之會計處理已是各國共同面對之議題，惟現行 IFRS 相關公報並無明確規範，故已開始進行相關研議之程序，我國似有必要就國內併購案例進行蒐集及整理態樣，並按公報研議適當之會計處理。

IAASB 研擬審計準則公報以加強對企業財務報告揭露之查核等，如 ISA 700 要求會計師應於查核報告敘明查核當期財務報告最重要之查核事項(KAM)等，對於會計師執行審計工作將產生重大影響，建議國內應適時調整監理制度，包括財務報告編製、會計師查核，乃至發行面、交易面及金融機構監理等層面，以使法令規範能配合國際潮流。

### 四、持續參與國際會議及組織，增進與 IOSCO 會員國、IASB 及 IAASB 代表之溝通與聯繫

為協助各國監理機關解決各項問題，本次 C1 會議除援例邀請 IASB 及 IAASB 之代表進行交流外，亦邀請六大會計師事務所之代表共同參與。本次會議就已生效之公報如 IFRS10 所產生之實務問題進行討論，我國代表亦就我國採用 IFRSs 時所面對之實務問題與各會員國進行監理交流，在與澳洲代表交流時，即獲知

該國已針對非金融資產之減損議題發布相關規定，另本次會議亦透過大會邀請 IASB、IAASB 及六大會計師事務所之代表出席之機會，充分掌握公報發展趨勢、制定背景，實務問題與解決方式等，以協助國內企業持續採用新準則或公報。

#### 五、持續注意整合性報導(Integrated Reporting)及永續發展報導之相關議題(sustainability reporting)，以提升我國公司治理

本次會議除整合性報導之議題外，亦新增永續發展報導之議題，永續發展報導與整合性報導相關但範圍不同，全球永續性報告協會(Global Reporting Initiative, GRI)就是一個與永續發展報導有關之主要機構。兩類報導最主要之差別為，整合性報導之報導對象為投資人，主要係傳達公司透過六種資本為投資人所創造之企業價值，永續發展報導之報導對象為組織內所有利害關係人，主要係傳達公司在環境、社會及公司治理議題上為利害關係人創造之價值。基於整合性報導及永續發展報導已逐漸發展並普遍受到各國之重視，建議應適時掌握其發展趨勢以檢討國內相關措施，以持續提升我國公司治理。

# 附件 會議資料