

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 )  
2013 年第 3 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：程科長國榮

派赴國家：模里西斯

出國期間：102 年 10 月 21 日至 102 年 10 月 24 日

報告日期：102 年 12 月 12 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共識.....	7
肆、心得與建議.....	19
附件 會議資料.....	21

## 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，經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。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。

本次會議於 2013 年 10 月 21 日至 24 日舉行，地點為模里西斯，金管會係由證券期貨局會計審計組程科長國榮與會。會議主要係討論 IOSCO 對於企業財務報告中揭露非一般公認會計準則財務報表表達(Non-GAAP Financial Statement Presentations)之監理原則、國際會計準則理事會之互動計畫草案、觀念架構公報(Conceptual Framework for Financial Reporting)、保險合約公報草案、農業—生產性生物資產公報草案，以及提更新 IOSCO 原則與方法架構。

## 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 102 年 10 月 21 日至 22 日先召開小組會議，23 日及 24 日舉行正式會議彙集各國意見做成結論，各項會議議程及討論資料詳後附件。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。

### 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、討論 IOSCO 對於企業財務報告中揭露非一般公認會計準則財務報表表達（Non-GAAP Financial Statement Presentations）之監理原則。
- 3、討論與國際會計準則理事會（International Accounting Standards Board；下稱 IASB）之互動計畫草案。
- 4、IASB 簡報財務報導準則觀念架構公報（Conceptual Framework for Financial Reporting）之修正方向（幕僚討論稿）。
- 5、討論觀念架構公報（Conceptual Framework for Financial Reporting）、保險合約公報草案、農業－生產性生物資產公報草案。
- 6、國際財務報導準則解釋委員會（IFRIC）近期活動。

7、提更新 IOSCO 原則與方法架構。

8、未來工作重點。

## (二) 審計部分

1、各國監理及國際審計準則發展趨勢。

2、IOSCO 未來針對加強會計師審計品質之專案研究計畫。

3、討論未來規劃與國際審計委員會 (IAASB) 就查核報告及國際審計準則公報 (ISA) 720 號實施之交流計畫。

4、國際會計師職業道德準則委員會 (IESBA) 草擬「可疑非法活動法」之意見。

5、討論 IOSCO 對於會計師事務所透明度報告之專案研究計畫。

## (三) 揭露部分

1、討論整合性報導 (integrated reporting)。

2、討論及檢視企業定期揭露之原則。

3、討論修正 IOSCO 之原則及方法。

## (四) 會議議程

### **Wednesday, 23 October 2013**

**Agenda Items** *Morning – 09:00 until 12:30, with a break at 10:30*

#### **Welcome and Introductions:**

- C1 Members
- Invited Guests: IOSCO Members from the African Continent

#### **Preparation for Dialogue Sessions with the “Big Six” Auditing Firm International [and African] Technical Partners on:**

- IFRS Year End Implementation Issues and Processes
- IAASB Exposure Draft on Auditor Reporting
- IIRC and other initiatives on Integrated Reporting

#### **Issuer Accounting and Disclosure**

1. “Non-GAAP” Measures of Issuer Performance - *Discussion of the IOSCO output from this project*

#### **Issuer Accounting, Disclosure and Audit**

2. Dialogue Sessions with the “Big Six” Auditing Firm International [and African] Technical Partners on:

- IFRS Year End Implementation Issues and Processes
- IAASB Exposure Draft on Auditor Reporting
- IIRC and other initiatives on Integrated Reporting

*Lunch – 12:30 until 13:30*

**Agenda Items** *Afternoon – 13:30 until 18:00, with a break at 15:30*

3. Dialogue Sessions with the “Big Six” Auditing Firm International [and African] Technical Partners (Continued)

**Audit**

4. IAASB ED on Auditor Reporting (comments due 22 November 2013) – *Debrief on the Dialogue and decisions about key points for the IOSCO comment letter*

**Accounting**

5. IFRS Year End Implementation Issues and Processes – *Debrief on the Dialogue and decisions about needed actions*

**Thursday, 24 October 2013**

**Agenda Items** *Morning – 09:00 until 12:30, with a break at 10:45*

**Issuer Disclosure**

6. Issuer Use of Integrated Reporting in South Africa  
- *Presentation of the South Africa experiences by Ms. Tania Wimberley, Issuer Regulation Division, Johannesburg Stock Exchange*

**Accounting**

7. New IOSCO Member IFRS Sharing Portal – *Demonstration*
8. New IFRS Cooperation Protocols between IOSCO and the IFRS Foundation –  
*Decisions about how to implement them*

**Disclosure**

9. IOSCO Assessment Committee Thematic Review of IOSCO Principle on Periodic Disclosure to Investors - *Update*

**Auditing**

10. Next IOSCO Project in Support of Audit Quality – *Tentative decision on objective of the project*

**Tour de Table**

*Lunch – 12:30 until 13:30*

**Agenda Items** *Afternoon – 13:30 until 16:00*

**Accounting**

11. Current IASB Exposure Drafts:
  - a. Insurance Contracts
  - b. Agriculture: Bearer Plants
  - c. Conceptual Framework for Financial Reporting
 – Discussion of key points for IOSCO comment letters

**Disclosure**

12. IOSCO Principles of Issuer Disclosure – Direction of the potential “repackaging” initiative

**Accounting and Audit**

13. C1 Representation on External Groups – *Update on recent activities and requests for member input on current matters*
  - a. Monitoring Board
  - b. IASB Advisory Council
  - c. IFRS Interpretations Committee
  - d. IASB Materiality Working Group
  - e. Monitoring Group
  - f. IFIAR
  - g. IAASB and IESBA Consultative Advisory Groups
  - h. IESBA – Project on Suspected Illegal Acts

**Wrap-Up:**

Next Meeting:

February 10-13, 2014 (tentative) in Bangkok, Thailand

Future 2014 Meeting Dates and Locations:

Week of June 2, 2014 (tentative) in Tokyo, Japan

October 20-24, 2014 (tentative) in Madrid, Spain

# 參、會議討論重要內容與共識

## 議題一：提更新 IOSCO 原則與方法架構

### 一、背景說明

IOSCO 於 1998 年發布 IOSCO 原則 (the IOSCO Principles)，該原則提供證券市場監理之一般架構，次年執行工作小組 (the Implementation Task Force, ITF) 成立，著手研擬執行 IOSCO 原則之方法 (the IOSCO Methodology)，2003 年 IOSCO 開始採行 IOSCO 方法。IOSCO 原則及方法在金融海嘯後大幅修改，並於 2010 年及 2011 年更新。

IOSCO 評估委員會 (Assessment Committee) 於 2012 年 1 月成立，以評估 IOSCO 會員國採行 IOSCO 原則及方法之情形；執行工作小組子委員會 (ITF sub-Committee, ITFSC) 於 2012 年 9 月成立，成立目的係為維持並更新 IOSCO 原則及方法。IOSCO 評估委員會及執行工作小組子委員會於 2013 年 9 月向 IOSCO 理事會 (IOSCO Board) 提出「更新 IOSCO 原則及方法架構建議」(Proposed Framework for Updating the IOSCO Principles and Methodology) 草案報告 (以下簡稱草案報告)，該草案報告提出修正 IOSCO 原則及方法之架構，並於 IOSCO C1 會議提出討論。

### 二、草案報告內容

#### (一) 目的

該草案報告提出一結構化的流程及架構，得以有效更新 IOSCO 之原則及方法，並協助 IOSCO 思考證券市場監理架構之核心要素。此外，該草案報告預期能提升 IOSCO 方法之可理解性及使用性，以利會員國採行 IOSCO 原則，並方便評估者 (assessors) 評估該原則之執行情形。

#### (二) IOSCO 原則及方法更新流程

##### 1、兩階段更新流程

按該架構提出一兩階段更新 IOSCO 原則及方法之流程，包含：評估 (review) 及修訂 (revision) 階段。

- (1) 評估階段 (review process)：執行工作小組委員會於該階段蒐集來自工作小組 (task force)、委員會、IOSCO 會員國及第三方評估者等有關



Principles of Securities Regulation)」係國際間重要證券市場監理的主要準則，反映國際間對監理架構核心概念之共識，因此，該原則應力求穩定，不應經常更動。

B. **方法 (Methodology)**：提供 IOSCO 對於實務上應如何執行 IOSCO 原則之詮釋及見解，包含如何達到 IOSCO 原則之最低要求 (minimum standards)。該方法萃取 IOSCO 報告之關鍵要素，並以關鍵議題 (Key issues or questions) 呈現。在此架構下，IOSCO 方法可以有較頻繁之修正。

C. **IOSCO 報告 (IOSCO report)**：提供 IOSCO 會員有關監理議題及方法上的指引，並提供較詳盡的分析、討論及特定監理規範及政策議題之要求，此部分可能超過 IOSCO 原則之最低要求。IOSCO 報告係 IOSCO 會員及評估者尋求更多 IOSCO 方法及原則相關資訊之主要來源。

## (2) 分類 (taxonomy)

鑑於現行 IOSCO 報告針對其結果或結論之用語未有一致性規範，例如：原則 (principles)、最佳實務 (best practices) 及良好實務 (good practices) 等，導致 IOSCO 報告無法區分對於 IOSCO 方法及原則之影響程度。因此該架構提議於 IOSCO 報告建立一致性之分類，根據該分類，將一致性用語納入現行 38 個原則中明訂。此外，區分標準 (standards)、建議 (recommendations)、良好實務 (good practices) 及調查回覆 (survey responses)，透過前揭分類有助於各委員會將預期結果 (intended output) 予以明確化，作成標準、建議或良好實務等，以確立修正對 IOSCO 方法及原則之影響。針對各項分類內容，謹說明如次：

A. **原則 (Principles)**：僅限於證券市場監理架構之核心組成要素，現行有 38 個原則。

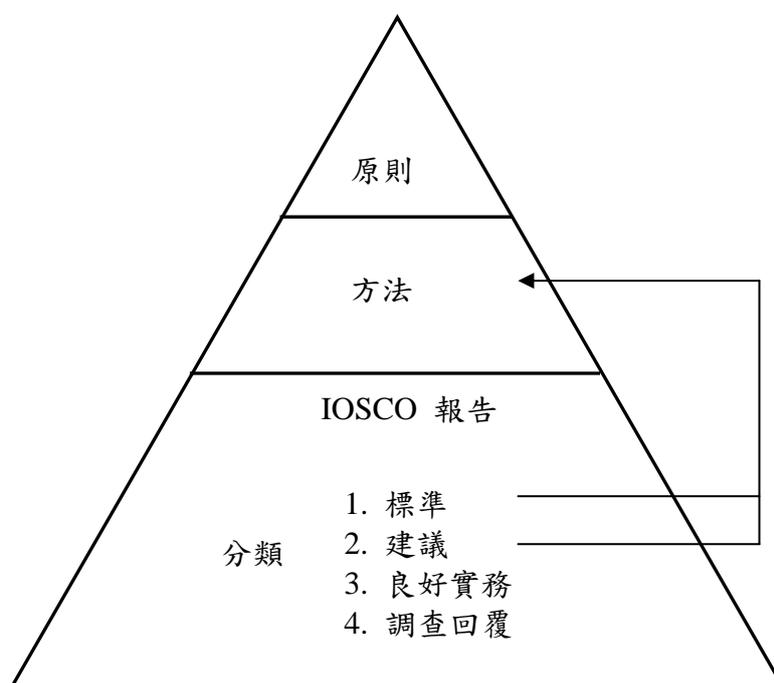
B. **標準 (standards)**：標準係規範 IOSCO 會員應採行之相關行為或實務作法，並針對監理者如何執行原則提供規範，通常被納入 IOSCO 方法。

C. **建議 (recommendations)**：係就監理議題及方法提供建議供 IOSCO 會員參考，因此未必會被納入 IOSCO 方法，惟如特定建議經執行工作小組委員會、相關委員會及工作小組認定具備相當重要性，則將納入 IOSCO 方法。

D. **良好實務 (good practices)**：提供監理者得參酌之作法，此類別將不納入 IOSCO 方法，因此非屬 IOSCO 會員應採行之標準。

E. **調查回覆 (survey responses)**：針對 IOSCO 會員就監理實務進行問卷調查回覆後所彙整之結果，此類別亦不納入 IOSCO 方法。

該修正架構規劃之「層級」及「分類」關係圖如次：



## 2、摘要 (The compendium)

所有與 IOSCO 原則及方法相關之 IOSCO 報告將列示摘要，摘要得以作為 IOSCO 各原則之主要文獻來源並提供相關背景說明，以供各界參考。摘要依據 IOSCO 原則及前揭分類 (taxonomy) 方式彙整 IOSCO 報告，針對個別 IOSCO 報告，摘要包含該報告之簡要說明、參照特定 IOSCO 原則並可透過網路連結至完整報告。

## 3、與委員會 (committee) 及工作小組 (Task force) 合作

執行工作小組子委員會持續與委員會及工作小組就 IOSCO 報告是否納入 IOSCO 原則及方法之修正進行合作。透過發放問卷方式，執行工作小組子委員會得以掌握委員會及工作小組對相關修正看法，倘委員會及工作小組認為特定項目應納入關鍵議題或 IOSCO 方法時，執行工作小組子委員會將與委員會及工作小組進行更深入討論，如雙方對於是否納入有不同意見時，則由理事會決議。透過問卷方式及相關機制得以確保執行工作小組子委員會與委員會及工作小組的持續合作暨確保產出品質。

此外，執行工作小組子委員會於評估階段也將洽詢 IOSCO 會員國、第三方評估者及其他利害關係人之意見。另為使評估者得以正式且公開的場合與執行工

作小組子委員會針對 IOSCO 方法進行討論或交換意見，將持續舉辦評估者圓桌會議（Assessor Roundtables）。

#### （四）修正階段（revision process）

於評估階段，執行工作小組委員會（ITFSC）將依據委員會、工作小組及 IOSCO 會員等意見，決議是否修正 IOSCO 原則或方法。執行工作小組委員會將組成草案研擬小組，並根據評估階段之結論研擬修正草案，提交 IOSCO 評估委員會以提供意見回饋，並於達成共識後，經理事會同意，期間並將諮詢 IOSCO 會員國意見。草案小組於蒐集並評估各界意見後，將最終草案版本提交理事會同意，最後須再經委員會主席（Presidents committee）核可，修正階段預計於 2 年內完成。

另鑒於各會員國反映 IOSCO 原則及方法已由 2003 年版本之 160 頁增加至 2011 年之 237 頁，草案研擬小組於修正階段另一考量重點為有效管理 IOSCO 方法之篇幅。

#### （五）近期展望（work plan and next step）

執行工作小組委員會計劃於 2013 年第 4 季針對「更新 IOSCO 原則及方法架構建議」取得理事會核可。於 5 年修正週期之規劃下，預計將於 2016 年提出更新 IOSCO 方法。此外，執行工作小組委員會正協調 IMF，擬於 2013 秋季舉行評估者圓桌會議（assessor roundtable）。

### 議題二：非一般公認會計原則之財務衡量指標最新發展（Non-GAAP Financial Statement Presentations）

#### 一、背景說明

非一般公認會計原則之財務衡量指標（non-GAAP financial measures）係指發行人援引一般公認會計原則未規定之過去或未來財務績效、財務狀況或現金流量之數值衡量指標。實務上因為缺乏明確之定義，相同之指標在公司定義或計算方式不同時，可能導致資訊使用者產生混淆或誤解。常見的非一般公認會計原則之績效衡量指標包括 EBIT、EBITDA 等，可能揭露於公司對媒體發布之資訊，或管理性目的之討論文件及各類分析報告等。2002 年 IOSCO 即對投資人及其他資訊使用人提出警告，在使用此類衡量指標時須特別注意。嗣後，許多國家陸續採行 IFRSs 之際，IOSCO 發現公司列示盈餘與績效衡量指標之情況增加，然其

呈現方式未必有助於投資人權益之保障，反而致投資人誤解。有鑑於此，IOSCO 爰於 2013 年 6 月擬具非一般公認會計原則財務衡量指標之指導方針草案，歷經多次會議討論，期間曾邀請 IASB 代表進行意見交流，並邀請專業分析師聽取其看法，經彙整各會員國之意見後，初步完成指導方針草案，於本次會議中討論定案。

## 二、指導方針草案主要內容

### (一) 定義非一般公認會計原則財務衡量指標

公司應明確定義所揭示之非一般公認會計原則財務衡量指標，並說明其計算基礎，且為與一般公認會計原則下之衡量指標有所區隔，應清楚標記兩者之不同。公司應解釋列示該衡量指標之原因，及此項資訊基於何種理由對投資人有所幫助。公司亦應說明該衡量指標在一般公認會計原則下無標準化定義，因此與其他公司所揭示之相似指標可能不具比較性。

### (二) 顯著列示一般與非一般公認會計原則之財務衡量指標

當公司列示非一般公認會計原則財務衡量指標時，應至少以相同地顯著程度列示一般公認會計原則下與該指標最具比較性之衡量指標。

### (三) 調節

對於所揭示之非一般公認會計原則財務衡量指標及一般公認會計原則之比較性指標，應提供清楚且簡明的量化調節資訊，並解釋每一重要的調節項目。當調節項目係衍生自一般公認會計原則之財務資訊時，亦應說明該調節項目如何計算。

### (四) 前後一致列示非一般公認會計原則財務衡量指標

不同期間所揭示之衡量指標，其計算基礎應保持一致，但如果公司選擇變更該衡量指標之組成項目，應說明變更之原因並提供前一期之比較資訊，另如果公司決定不再列示特定之衡量指標，亦應說明其原因。

### (五) 其他

針對過去發生之項目(如：減損損失)或合理可能於未來重覆發生之項目均不能歸屬於非重覆性、非經常發生之項目。另非一般公認會計原則財務衡量指標應屬公正，且不應隱匿負面資訊。此外，應列示該衡量指標之同時應揭露是否經會計師查核或核閱。

### 議題三：IOSCO 與 IFRS 基金會簽訂之新合作協議

#### 一、背景說明

2012 年 6 月 IOSCO 於馬德里會議，會計小組會議已決議檢討目前與 IASB 互動方式，以使該互動最佳化，爰 2012 年 9 月時 C1 會議主席 Julie 君請 IASB 提供有關執行及雙方互動形式之意見。嗣 IOSCO 於 2012 年 10 月董事會邀請 IFRS 基金會主席(Mr. Michel Prada，下稱 M 君)與會，其提及 IASB 與 IOSCO 在分享 IFRS 採用(adoption)及執行(implementation)議題之重要性，M 君另特別提及希望未來 IOSCO 與 IASB 在 IFRS 準則執行之合作，能進一步產生綜效(synergies)增強有效性，並建議雙方互動方式計畫宜於 1 年內建立完成。2012 年 11 月 C1 香港會議，IASB 代表討論 IOSCO 與 IASB、IFRIC 未來發展關係及如何加強互動，尤其是涉及 IFRS 執行方面。

IOSCO C1 與 IASB 互動方式經完成初步草案(Draft Outline of C1 Interactions with the IASB)，並於 2013 年 2 月 C1 華府會議及會計小組會議中就準則研訂(Standard Development)、準則採用(Standard Acceptance)、準則執行(Standard Implementation)及準則實施(Standard Enforcement)等四大重點初步達成共識。

2013 年 6 月法國巴黎之會議中持續討論與 IOSCO 的互動方式，原則達成共識包括：與 IASB 交流計畫文件之形式係可採 MOU 方式或較非正式之方式，及該交流互動計畫應涵蓋準則執行(Standard Implementation)、準則實施(Standard Enforcement)、準則執行之教育訓練等部分。2013 年 9 月假盧森堡召開之 IOSCO 理事會會議中，理事會與基金會雙方協議訂定能更強化彼此合作，共同提升整體財務報導準則之協議。

本次會議係討論 IOSCO 與 IFRS 基金會雙方間互動協議中，進一步討論可以納入協議新增之項目，以使互動之方式更為週延及完善。

#### 二、協議內容

本次會議結論，將 IOSCO 與 IFRS 基金會之之互動協議再增加 4 項（共計 10 項；分為 2 大類-IFRS 之發展及 IFRS 之執行），而 4 項新增協議為有關 IFRS 之執行，其內容如下：

- (一) 定期交換彼此對於國際間採用 IFRS 進展之資訊。
- (二) 透過持續之互動，讓 IASB 幕僚人員瞭解各會員國對於實施新發布或有重大修正之準則，預期可能遭受困難之處。
- (三) 透過 IOSCO 之組織，安排 IFRS 執法者之年度討論會議，讓所有 IOSCO

會員和 IASB 會員及 IASB 幕僚人員參與，共同討論有關實施 IFRS 時最頻繁或最重大引起關注之議題和準則。

- (四) 協助 IFRS 基金會及時蒐集證券監管機構於實施 IFRS 時所發生之特殊爭議問題，並將相關資訊通知 IOSCO；另 IOSCO 適時從 IOSCO 會員中蒐集與監管相關之問題。

#### **議題四：IFRSs 公報修正方向發展趨勢及動態**

為加強掌握 IFRSs 公報修正方向發展之趨勢與動態，並落實 IOSCO 與 IASB 增進雙方互動與合作之協議，會議持續邀請 IASB 進行討論。本次會議係透過電話會議方式邀請 IASB 簡報近期重要發展之內容，簡報者為 IASB 理事會現任副主席 Ian Mackintosh。

#### **一、觀念架構(Conceptual Framework)之修正動態**

##### **(一) 目前已完成部分**

有關「品質特性」(Qualitative characteristics)部分，已於 2010 年 9 月 28 日完成修正，將有用財務資訊之品質特性分為基本品質特性及強化性品質特性：

- (1) 基本品質特性：攸關性及忠實表述。
- (2) 強化性品質特性：可比性、可驗證性、時效性及可了解性。

##### **(二) 未來修正原因**

目前採行之觀念架構公報雖然已足以提供 IASB 在準則訂定時，達到形成高品質 IFRSs 公報之目標，然考量現行觀念架構公報在運行多年後，實務上面臨部分問題，因此部分觀念仍待更新。是以 IASB 於 2012 年 5 月份決議將觀念架構計畫列為優先事項，其修正議題包括：資產與負債之定義、認列及除列、權益和負債之區別、衡量、表達與揭露、其他綜合損益。

##### **(三) 修正進度**

IASB 於 2013 年 7 月 18 日已發布「財務報導觀念架構之檢討」之討論稿並對外徵求意見，徵求意見截止日為 2014 年 1 月 14 日。此討論稿係修正「觀念架構」之第一步，並廣續舉辦一系列之圓桌會議及其他形式之公聽活動，IASB 預計於 2014 年第 2 季進行再審議，2014 年第 4 季發布修正草案(ED)，2015 年底完

成此專案發布公報。

#### (四) 修正重點

- 1、有關「表達與揭露」(Presentation & Disclosure)：此部分建議修正闡明主要財務報表及附註之目的、表達之原則(如分類、互抵等)以及揭露之原則(如重大性等)。
- 2、有關「要素」(Elements)：現行資產與負債之定義雖已實施多年，且亦未產生太大之困難，但仍有些爭議，因此建議提出進一步指引，闡明資產與負債之定義。
- 3、有關「認列及除列」(Recognition & De-recognition)：對於認列之考量，係除非無法提供有用之資訊(如攸關性及忠實表述)或成本超過效益，否則符合要素定義之項目皆應予以認列；而除列規定則係現有觀念架構公報尚無相關之規範。
- 4、有關「權益和負債」(Liability & Equity)：若依 IAS 32「金融工具—表達」之規定自權益工具區分負債，其與觀念架構公報中對於負債之定義衝突，並且難以理解與應用，因此建議可能採用擴大權益變動表或採用觀念架構公報中對於負債之定義。
- 5、根據IFRS基金會於 2013 年 7 月份假約翰尼斯堡召開董事會之決議摘要表示(Conclusions of the July 2013 meeting of the IFRS Foundation Trustees)，國際會計準則理事會主席強調將於觀念架構公報之修正草案中解決兩個重要議題，其一涉及衡量，另一為其他綜合損益(OCI)。
- 6、有關「衡量」(Measurement)：在討論稿中，建議提供何時採用公允價值以及何時採用攤銷後成本之指引。
- 7、有關「其他綜合損益」(Other Comprehensive Income)：在討論稿概述中，建議界定出原因以及何項目要列入 OCI 之基礎，並建議可採用兩種方法計入當期損益或 OCI(狹義使用 OCI 法及廣義使用 OCI 法)。

## 二、保險合約(Insurance Contracts)之修正動態

### (一) 修正原因與修正進度

IASB所發布的保險合約公報第一階段(Phase I)為目前國際財務報告準則-保

險合約(IFRS 4)適用之版本，已自 2004 年 3 月開始實施<sup>1</sup>，IFRS 4 第一階段僅是過渡性規範，其重點在於保險合約之分類、負債適足性測試及保險合約之揭露。為使保險合約會計更臻完整，IASB於 2010 年 7 月發布IFRS 4 第二階段(Phase II)草案，其中對保險業者衝擊最大者係草案中針對保險合約負債提出一衡量模型，各保險公司可能因此須補提負債準備，故引發廣泛的評論與建議。IASB試圖減少前草案提議內容所存在「人為的」波動性問題，並針對外界之評論與建議作出回應，爰於 2013 年 6 月 20 日重新發布草案，徵求意見截止日為 2013 年 10 月 25 日，IASB預計於 2014 年Q1 進行再研議。

## (二)修正重點

修訂後草案（2013 年草案）與原草案(2010 年草案)之主要差異如下：

- 1、2013 年草案提議於剩餘承保期間逐期認列與保險合約賺得之利潤有關之估計變動。原草案提議前述估計變動之影響數立即認列於損益。
- 2、2013 年草案提議當合約規定企業持有標的項目並明訂對保單持有人之給付與該等標的項目報酬間之連結時，應適用一例外規定（原草案無此例外規定），即履約現金流量預期直接隨標的項目之報酬變化者，企業應參照該等標的項目之帳面金額衡量之，該履約現金流量之變動將以與認列標的項目價值變動之相同基礎認列於損益或其他綜合損益。而履約現金流量不預期直接隨標的項目之報酬變動者，則依保險準則之其他規定（即使用所有可能結果之期望值並考慮風險及時間價值）衡量之。
- 3、2013 年草案提議企業應依 IFRSs 對其他交易收入之表達規定，列報所有保險合約之收入。原草案提議企業於綜合損益表中僅列報淨利益之資訊。
- 4、2013 年草案提議企業應將以攤銷後成本為基礎所決定之利息費用，認列於損益，並將以用於決定利息費用之折現率衡量之保險合約帳面金額與以現時折現率衡量之保險合約帳面金額間之差額認列於其他綜合損益。原草案提議將折現率變動之影響數全部列報於損益。
- 5、2013 年草案要求於過渡日已生效之保險合約應追溯適用，但亦提供簡化方法。原草案不允許現有合約服務利益之保險合約過渡採用新準則。

---

<sup>1</sup>國內財務會計準則第四十號公報「保險合約之會計處理準則」係依照 IFRS 4「保險合約」之第一階段(Phase I)制定。

### 三、農業(Agriculture)之修正動態

#### (一) 修正原因

目前 IAS 41「農業」規定所有與農業活動有關之生物資產(包括生產性植物)應以公允價值減出售成本衡量，主要考量公允價值最能反映生物轉化所產生之結果，然而生產性植物(bearer plants)一旦成熟(mature)後，將不再有重大之生物轉換，其類似於用於生產或提供商品之不動產、廠房及設備等資產，因此本次修正草案提議將成熟之生產性植物納入 IAS 16「不動產、廠房及設備」之適用範圍，使其與不動產、廠房及設備之會計處理相同。

#### (二) 修正進度

IASB 於 2013 年 6 月 26 日發布草案「Agriculture: Bearer Plants」(提議修正 IAS16 及 IAS41)，徵求意見截止日為 2013 年 10 月 28 日，IASB 預計於 2014 年 Q1 進行再研議。

#### (三) 修正重點

##### 1、IAS 16 部分：

- (1) 將生產性植物納入適用該公報之範圍，惟排除於生產性植物上生長之農產品(仍須依 IAS 41 辦理)。
- (2) 生產性植物之定義規範於 IAS 41。
- (3) 生產性植物達到可規律生產或提供農產品前(即成熟前)，其會計處理與自行建造不動產、廠房及設備項目相同(均採累計成本)。
- (4) 續後衡量可採成本模式或重估價模式。

##### 2、IAS 41 部分：

- (1) 將生產性植物相關農業活動排除適用該公報之範圍(依 IAS 16 辦理)，惟包括於生產性植物上生長之農產品。
- (2) 明定生產性植物之定義，包括：用於農產品之生產或提供；預期生產產品超過一期；不意圖以具生命之植物或收成為農產品之形式出售。
- (3) 明定非認定為生產性植物之可能情形，如種植植物目的在於收割或作為農產品出售、種植玉米與小麥等一年期之作物等等。
- (4) 當生產性植物不再提供生產農產品，可能會砍除作為廢料銷售，此種銷售合約不影響認定為生產性植物之定義。

3、其他公報：配合修正 IAS 1「財務報表之表達」、IAS 17「租賃」、IAS 23「借款成本」及 IAS36「資產減損」，將生物資產修正為 IAS 41 範圍內之生物資

產(因生產性植物之生物資產已改適用 IAS 16)。

(四) 本次會議針對該草案進行討論後已達成共識，並決議將意見提供 IASB 參考，重點包括：

1、草案修正範圍：

(1) 乳牛及飼養用於生產羊毛之綿羊等牲畜，其經濟特性與生產性植物類似，惟本次修正草案僅限於生產性植物，是否可再思考屬於生產性資產之不同類別資產，其擁有類似之經濟特性，而衡量基礎卻不一致之情形。

(2) 若企業持有該資產之意圖，除用以生產農產品，亦包括將該資產作為農產品銷售，則不可列為生產性生物資產，草案以持有該項資產之單一意圖，判斷是否為生產性植物之門檻太低。

2、成熟前之生產性植物其會計處理係採累計成本認列，惟「成熟」之定義尚不明確，建議舉例說明。另建議針對多年生作物(如甘蔗)提供額外指引。

3、揭露規範：建議無須強制揭露公允價值。

## 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 5 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，實有必要持續參與此國際組織。本次會議係以討論會計準則為主軸，除藉此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，其重要性不言可喻。

本次會議討論之重點主要在於更新 IOSCO 原則與方法架構，並就非一般公認會計原則之財務衡量指標 (Non-GAAP Financial Statement Presentations)，完成重要監理原則之草擬。此外，本次會議進一步擴大 IOSCO 與 IFRS 基金會新合作協議範圍，在可預見之未來，本會議將扮演各會員國與 IASB 間一重要溝通橋樑之角色。另因近年來公報修正頻繁，修正之精神與原則不易為外界所瞭解，本次會議特別邀請 IASB 就 IFRSs 公報修正方向發展趨勢及動態進行簡報，其中包括觀念架構(Conceptual Framework)、保險合約(Insurance Contracts) 及農業(Agriculture)。

謹就本次會議提出以下心得與建議：

### 一、有關非一般公認會計原則之財務衡量指標 (Non-GAAP Financial Statement Presentations) 部分

目前世界各國在採用 IFRSs 之方法上不盡相同，多數係回歸準則公報規定。國內基於法規架構及市場環境之特殊，對於企業編製財務報告上仍訂定證券發行人財務報告編製準則以資規範，其中包括財務報告之格式，資產、負債、權益、收益與費損等項目之表達、認列與衡量，以及財務報告之附註揭露等，大幅降低企業揭露非一般公認會計原則之財務衡量指標所造成之問題與爭議。

實務上企業可能透過其他管道如媒體、書面文件，會議或廣告等各種方式，以其自行定義之績效衡量指標對外宣傳或用於特定目的（如授信）等，因此國內未來應針對 IOSCO 發布之監理原則加強對企業公布此類資訊之管理，以維護投資人權益。

### 二、因應 IFRSs 公報頻繁修正，研議提升版本

近年來 IFRSs 公報修正非常頻繁，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。我國於

102 年正式採用 IFRSs，係以 2010 年正體中文版為準，預計於 2014 年將落後國際 4 個版本（包括 2011 年版至 2014 年版），其中修正幅度已逾三分之一以上，對於國內企業而言將產生不利影響。建議應儘速完成版本升級之規劃藍圖，以進一步縮短差異並與國際接軌。

### 三、增進與 IOSCO 會員國及 IASB 代表之溝通與聯繫，加強對公報修正方向之掌握

基於 IOSCO 各會員國在實施 IFRSs 時面臨許多實務問題，為協助各國監理機關解決各項問題，C1 會議爰邀請 IASB 之代表進行交流，其中在公報發展趨勢方向部分，本次會議主要討論觀念架構(Conceptual Framework)、保險合約(Insurance Contracts)兩部分公報時，各會員國均關切對於企業將產生重要影響，例如觀念架構修正方向朝限制「其他綜合損益」之定義範圍與使用，預期將使企業納入損益之項目增加，產生盈餘劇烈波動；而保險合約之修正將保險業負債面納入公允價值之衡量，亦將對保險業之損益及資本適足性產生影響。

就監理之角度而言，應加強企業對於此一發展之因應，未來公報發布後，應加強企業重大訊息與財務報告資訊之揭露，以免屆時產生損益暴衝之現象，影響投資人權益。

# 附件 會議資料