

出國報告（出國類別：其他）

國際證券組織會計、審計及資訊揭露
委員會 2014 年第 1 次會議

IOSCO Committee on Issuer Accounting,
Auditing, and Disclosure (Committee 1) :

10-13 February 2014 Meeting – Madrid, Spain

服務機關：金融監督管理委員會證券期貨局

姓名職稱：尚專門委員光琪

陳科員英閔

派赴國家：西班牙馬德里

出國期間：103 年 2 月 10 日至 103 年 2 月 13 日

報告日期：103 年 5 月 00 日

目 錄

壹、前言	1
貳、會議運作及重要討論議題	5
參、會計小組（ASC）重要討論議題	11
肆、審計小組（AuSC）重要討論議題	23
伍、C1 會議重要討論議題	31
陸、心得與建議	39
附件 會議資料	42

壹、前言

一、國際證券組織（International Organization of Securities Commissions，IOSCO）委員會議簡介

國際證券組織（IOSCO）於 101 年及 102 年間將其轄下技術委員會（Technical Committee）之常任小組及新興市場委員會（Emerging Markets Committee，EMC）之工作小組調整為政策委員會（Policy Committee）下之 7 個委員會，並於 2013 年 6 月成立個人（散戶）投資者委員會（Committee on Retail Investors），爰現行 IOSCO 轄下共有 8 個委員會如次：

- 1、會計、審計及資訊揭露委員會（Committee on Issuer Accounting, Auditing, and Disclosure；Committee 1）
- 2、次級市場監管委員會（Committee on Regulation of Secondary Markets；Committee 2）
- 3、市場中介商監管委員會（Committee on Regulation of Market Intermediaries；Committee 3）
- 4、執行及資訊交換委員會（Committee on Enforcement and the Exchange of Information；Committee 4）
- 5、投資管理委員會（Committee on Investment Management；Committee 5）
- 6、信用評等機構委員會（Committee on Credit Rating Agencies；Committee 6）
- 7、商品期貨市場委員會（Committee on Commodity Futures Markets；Committee 7）
- 8、個人（散戶）投資者委員會（Committee on Retail Investors；Committee 8）

金融監督管理委員會（以下簡稱本會）為 IOSCO 會員，鑒於我國刻正分階段推動國內企業採用國際財務報導準則（IFRSs）政策、推動 IFRSs 採用版本升級及各國刻正加強對信用評等機構之監管，應積極與國際監理機構進行溝通、分享經驗及相互合作，經本會積極尋求參與相關委員會，本會得順利獲 IOSCO 核准，並加入 IOSCO 政策委員會下之「會計、審計及資訊揭露委員會」及「信用評等機構委員會」、「個人（散戶）投資者委員會」等三委員會。

按本會參加「會計、審計及資訊揭露委員會」（以下簡稱 C1 會議）之目的係為討論會計、審計及資訊揭露等議題，其中會計部分主要係討論國際財務報導準則（IFRSs）等相關議題為主，審計部分主要係討論國際審計準則委員會（IAASB）提出相關審計準則草案為主，至資訊揭露部分則以非一般公認會計準則績效衡量標準（Non-GAAP measurement）為主。C1 會議主席係由美國證管會副會計長 Julie Erhardt 女士擔任，截至 2013 年 12 月，共計 32 名會員，包括美國、阿根廷、澳洲、比利時、巴西、智利、中國大陸、法國、德國、香港、印度、愛爾蘭、以色列、義大利、日本、盧森堡、模里西斯、墨西哥、荷蘭、紐西蘭、加拿大（安大略及魁北克）、波蘭、俄羅斯、西班牙、瑞士、土耳其、英國、烏拉圭、泰國及我國等。

本會於正式加入 C1 會議後，於 101 年 6 月 25 日至 28 日首次參與西班牙馬德里舉辦之會議，透過參與 C1 會議，與各國證券監理機構討論 IFRSs 草案交換意見，

並分享各國實施或導入 IFRSs 之經驗、實務運作情形及涉及 IFRSs 相關措施等，藉此加強與 C1 各會員之互動與交流，可作為我國實施 IFRSs 後相關監理機制及審計監理之參考，俾利我國財務報導與國際接軌，及掌握各會員國處理或研議 IFRSs、審計相關發展或措施之最新進展。歷次 C1 會議召開情形，如下表：

地點	時間	討論重點	出席會員(國)
馬德里	2012年6月25日~28日	會計：IFRSs 各國實施之實務問題。 審計：IESBA「查核團隊」定義草案、IAASB與會計師溝通專案、IOSCO會計師事務所資訊揭露專案。 揭露：IOSCO資產基礎證券持續揭露準則。	30國
香港	2012年11月6日~9日	會計：IOSCO調查各會員國實施IFRSs最終報告。 審計：IESBA可疑非法行為處理方式草案、IAASB與會計師溝通專案。 揭露：Non-GAAP衡量公司績效。	30國
華府	2013年2月19日~22日	會計：IASB重要準則專案（IFRS 9等）。 審計：IESBA可疑非法行為處理方式草案、IAASB會計師查核報告改善專案。 揭露：Non-GAAP衡量公司績效、整合報導架構。	25國
巴黎	2013年6月3日~6日	會計：IASB近期發布之重要草案（IFRS 9減損草案等）、IFRS實務爭議問題、IOSCO與IASB交流方式。 審計：PIOB職能、IESBA可疑非法行為處理方式草案、審計品質架構草案。 揭露：Non-GAAP measures之使用原則、IIRC(整合報導架構)。	約30國
模里西斯	2013年10月21日~24日	會計：IASB重要準則專案（保險合約、農業等）。 審計：IESBA可疑非法行為處理方式草案、IAASB就會計師查核報告及IAS 720號實施之交流計畫。 揭露：Non-GAAP衡量公司績效、討論修正IOSCO之原則及方法。	約30國

貳、會議運作及重要討論議題

一、會議運作情形

IOSCO C1 會議全名為「會計、審計及資訊揭露委員會」(Committee on Issuer Accounting, Auditing, and Disclosure)，該委員會討論之內容主要涵蓋三大議題：會計議題(以 IFRSs 草案為主)、審計議題(以審計準則草案或會計師職業道德規範草案為主)及揭露議題(以 non-GAAP 財務衡量之揭露為主)，分別設置三個小組(Subcommittee)：會計小組(Accounting subcommittee)、審計小組(Auditing subcommittee)及揭露小組(Disclosure subcommittee)。

IOSCO C1 會議進行方式係於會議第一天及第二天，由會計、審計及揭露三個小組各自討論重要議題，C1 會員得自行從三個小組中選擇參加，經各小組討論並作成初步結論後，於第三天及第四天由全體 C1 會員參加 C1 會議(大會)，經彙整各小組之討論意見後，在由 C1 會議總結各會員國意見。本次係於 103 年 2 月 10 日及 11 日舉行各小組會議，103 年 2 月 12 日及 13 日召開 C1 會議(大會)。

由於 IOSCO C1 三個小組會議時間重疊，基於我國與會代表人數限制，本次第一天及第二天之小組會議，我國選擇參加會計小組及審計小組，並於第 3 天及第 4 天參與 C1 會議(大會)，以瞭解所有小組(揭露小組會議之初步意見亦會於 C1 會議報告)重要議題之進展情形。

本次會計小組會議主席為美國證管會(US SEC)會計組長(Associate Chief Accountant) Ms. Janet Luallen，與會國家共計

12 國，包括巴西、中國大陸、法國、德國、義大利、日本、盧森堡、墨西哥、西班牙、泰國、俄羅斯及我國。至本次審計小組會議主席為美國證管會首席會計師辦公室副主任 James Nigel，與會國家共計 12 國，包括日本、美國、德國、義大利、巴西、大陸、法國、英國、荷蘭、香港、俄羅斯及我國。

二、會議重要討論議題

本次 C1 會議（含三個小組會議）討論之議題為各國會計、審計監理制度及近期發展、國際會計及審計準則研訂草案之進展、資訊揭露相關草案及規範等，說明如下：

（一）會計議題（本會參與 104 年 2 月 10~11 日會計小組）

- 1、近期會員國國內會計監管制度與國際財務報導準則之相關進展情形。
- 2、非一般公認會計準則之財務報表表達（Non-GAAP Financial Statement Presentations）相關議題。
- 3、IFRSs 2012 年至 2014 年度改善計畫（Annual Improvements to IFRSs 2012-2014 Cycle）。
- 4、IAS 27 草案修正內容（Discussion of IASB ED Equity Method in Separate Financial Statements, Proposed amendments to IAS 27）。
- 5、IASB 研提之「財務報導準則觀念架構公報」討論稿草案內容（Discussion of IASB Discussion Paper：A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting）。
- 6、國際財務報導準則解釋委員會（IFRIC）近期活動。
- 7、未來工作重點。

(二) 審計議題 (本會參與 104 年 2 月 10~11 日審計小組)

- 1、各國監理及國際審計準則發展趨勢。
- 2、國際會計師職業道德準則委員會之策略及工作計畫顧問報告 (IESBA Strategy and Work Plan Consultation Paper)。
- 3、OECD 公司治理原則中關於審計委員會之議題(Audit Committee Section of draft OECD Corporate Governance Principles)。
- 4、IOSCO 委員會審計相關事項 (IOSCO Board Agenda Audit-Related Items)。
- 5、C1 近期有關審計委員會、審計獨立及專業懷疑之工作事項 (C1's Work on Audit Committees, Auditor Independence and Professional Skepticism)。
- 6、IOSCO 就事務所揭露報告之更新草案 (Updated Draft IOSCO Statement on Audit Firm Transparency Reporting)。
- 7、國際審計準則委員會之策略及工作計畫顧問報告 (IAASB Strategy and Work-Plan Consultation Paper)。
- 8、與國際會計師職業道德準則委員會主席 Jorgen Holmquist 進行討論。
- 9、未來工作重點。

(三) 資訊揭露議題

- 1、非一般公認會計準則之績效衡量 (Non-GAAP Measure of Issuer Performance)。
- 2、OECD 公司治理原則 (OECD Corporate Governance

Principles)。

- 3、其他 IOSCO 專案計畫與揭露相關事項 (Other IOSCO projects related to disclosure)。
- 4、金融穩定委員會提升資訊揭露工作小組 (FSB's Enhanced Disclosure Task Force)。
- 5、IOSCO 對於發行人之一般揭露原則 (IOSCO standards/principles for issuer disclosure)。
- 6、整合報導架構 (integrated reporting framework)。
- 7、未來工作重點。

(四) C1 大會會議議程

1、103 年 2 月 12 日議程

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

Welcome

Policy Development – Auditing

1. Current IESBA Initiatives:

- a. Project on Responding to Non-Compliance with Laws and Regulations, formerly, Suspected Illegal Acts – Current Direction
- b. Consultation Paper on Proposed Strategy and Work Plan, 2014 – 2018 (comments due 28 February 2014)

For C1 to prepare for discussion with meeting guests.

Policy Development – Disclosure and Accounting

2. Integrated reporting – proposed direction of C1 report back to IOSCO Board – for C1 decision
3. Non-GAAP measures – Draft IOSCO Statement – *for C1 discussion*

Policy Development – Auditing

4. Current IESBA Initiatives:

- a. Project on Responding to Non-Compliance with Laws and Regulations

- b. Consultation Paper on Proposed Strategy and Work Plan, 2014 – 2018 (comments due 28 February 2014)

For C1 discussion with Mr. Jörgen Holmquist, Chair IESBA and Mr. Jim Sylph, Executive Director Professional Standards and External Relations, IFAC

Lunch – 12:30 until 13:30

Agenda Items Afternoon – 13:30 until 18:00, with a break at 15:45

Policy Development – Disclosure

5. IOSCO Assessment Committee Thematic Review on Periodic Disclosure – *for C1 information regarding status*
6. Proposed IOSCO Project on Crowdfunding – *for C1 information and discussion*

Policy Development – Accounting

7. IASB Proposals and Working Group Activity – *for C1 discussion of draft comment letters and update*
 - a. A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting
 - b. Annual Improvements to IFRSs 2012–2014 Cycle
 - c. Equity Method in Separate Financial Statements: Proposed amendments to IAS 27
 - d. Recent activities of the IASB Materiality Working Group

Policy Development – Auditing

8. The IAASB’s Proposed Strategy for 2015–2019 and Proposed Work Program for 2015–2016 (comments due 4 April 2014) – *for discussion of direction of C1 comments*

Tour de Table

2、103年2月13日議程

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

Policy Development – Auditing and Disclosure

9. Audit Committee Section of the draft OECD Corporate Governance Principles – *for discussion of C1 input to OECD staff*

Policy Development – Auditing

10. IFIAR – *Presentation* by IFIAR Vice Chair, Ms. Janine VanDiggelen – *for C1 information*
11. Potential IOSCO Initiative on Audit Quality – Discussion at 20-21 February 2014 IOSCO Board meeting – *for C1 information and input*
12. C1’s Audit Quality Work – *for C1 discussion*
 - a. Professional Skepticism
 - b. Auditor Independence Principles
 - c. Audit Committees
 - d. Update on Audit Firm Transparency
13. Monitoring Group Update: Oversight Structure & IOSCO Funding of PIOB – *Discussion* at 20-21 February 2014 IOSCO Board meeting – *for C1 information and input*

Lunch – 12:30 until 13:30

Agenda Items Afternoon – 13:30 until 16:00

Implementation and Enforcement – Accounting

14. Status and plans for all IOSCO IFRS Implementation Sharing Initiatives – *for C1 information and discussion*

Policy Development – Accounting

15. Formation of the IFRS Taxonomy Consultative Group – *for C1 decision about IOSCO participation*
16. Recent Monitoring Board Activities – *for C1 information*
17. Recent activities of the IFRS Interpretations Committee – *for C1 information*
18. Recent activities of the IASB Advisory Council – *for C1 information*

Wrap-Up

Next Meeting: 2-5 June 2014 in Tokyo, Japan

Upcoming Meeting: 20-24 October 2014 in Bangkok, Thailand

參、會計小組 (ASC) 重要討論議題

一、IFRSs 2012 年至 2014 年度改善計畫 (Annual Improvements to IFRSs 2012-2014 Cycle) 草案

按年度改善計畫係國際會計準則理事會 (IASB) 用以改進 IFRSs 公報或解釋之程序，IASB 定期就已發布之 IFRSs 公報或準則，針對其規範未臻詳盡之處，或公報間彼此存在衝突之部分，進行局部修正，由於年度改善計畫修正公報內容之幅度較小，可免除諮詢 IASB advisory 之步驟，因此得提升作業效率並有效提高 IFRSs 公報品質。

按「IFRSs 2012 年至 2014 年度改善計畫」草案係於 2013 年 11 月 11 日發布，對外徵詢意見截止日為 2014 年 3 月 13 日，2016 年 1 月 1 日後開始適用，並得以提前適用，會計小組各會員對該草案大致無特別意見。本草案主要修正如下：

(一) IFRS 5「待出售非流動資產及停業單位」(Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations)

IASB 提議修正 IFRS 5「待出售非流動資產及停業單位」，當企業判定一資產 (或處分群組) 不再可供立即分配，或該分配不再高度可能之情況下，其應停止適用待分配會計，而應適用 IFRS 5 第 27 至 29 段之指引 (第 27 至 29 段係規範有關資產停止適用「待分配」，或停止適用「待出售」之會計處理)。

另在下列資產重分類情形下，企業無須遵循 IFRS 5 第 27 至 29 段之指引：

- 1、將資產 (或處分群組) 直接自「待分配」(held for distribution) 重分類為「待出售」(held for sale) 之情況下；或

2、將資產（或處分群組）直接自「待出售」重分類為「待分配」之情況下；

(二) IFRS 7「金融工具：揭露」之提議修正

IASB 針對 IFRS 7「金融工具：揭露」，提議作下列修正：

1、服務合約

按 IFRS 7 第 42E 至 42H 段係規範有關整體除列已移轉，但仍持續參與之金融資產之揭露規定，為協助企業於適用 IFRS 7 第 42E 至 42H 段之規定，IASB 提議新增應用指引 B30A 段，以協助企業判斷服務合約是否歸屬「持續參與」。

2、IFRS 1「首次採用國際財務報導準則」之提議配套修正

針對發布之「IFRSs 2012 年至 2014 年度改善計畫」新增第 E4A 段之規定。企業應於 2016 年 1 月 1 日以後開始之年度適用該修正內容，並得提前適用。企業若提前適用該修正內容，應於財務報告中揭露此一事實。

(三) IAS 19「員工給付」之提議修正

按估計退職後給付義務折現率係以高品質公司債之市場收益率估計，IASB 提議闡明，該高品質公司債之計價幣別應與負債相同，並闡明如該高品質公司債市場不具足夠深度，得以相同幣別（與退職後給付義務之幣別相同）之公債市場收益率衡量。

(四) IAS 34「期中財務報導」之提議修正

針對 IAS 34「期中財務報導」有關「期中財務報告其他部分」之資訊揭露，IASB 提議修正 IAS 34，以闡明「期中財務報告其他部分」（elsewhere in the interim financial report）之資訊揭露之意義，並要求包含期中財務報表與此資訊交互索引。

二、「財務報導準則觀念架構公報」討論稿草案 (Discussion of IASB Discussion Paper : A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting)

(一) 背景說明

IASB 認為「財務報導準則觀念架構公報」(下稱「觀念架構」)係財務報告編製之基礎，用以協助 IASB 研擬及修正國際財務報導準則。惟 IASB 認為現行之「觀念架構」存在下列問題：

- 1、「觀念架構」未能涵蓋部分重要議題。例如：現行「觀念架構」針對衡量、表達、揭露及報導個體之辨認未有太多之指引。
- 2、「觀念架構」針對特定議題提供之指引未臻明確。例如：現行資產及負債之定義。
- 3、「觀念架構」中部分觀念已過時，未能反映現行 IASB 之見解。例如：在現行「觀念架構」下，僅有在經濟資源可能流入時，始得認列資產，惟 IASB 認為在特定情形下，即便經濟資源不太可能流入，認列資產亦能提供財務報告使用者有用之訊息。

基於前揭理由，IASB 於 2011 年針對是否該修正「觀念架構」，列入其工作計畫進行公開諮詢，多數回應者表示，應將修正「觀念架構」列為首要工作，IASB 爰於 2013 年 7 月發布「架構公報」討論稿草案(徵求意見截至日為 2014 年 1 月 14 日)，並提出 IASB 對「觀念架構」中相關議題之初步看法。討論稿草案建議 IASB 應於「觀念架構」中，對下列議題進行修正：

- 1、調整「觀念架構」之目的。
- 2、修正資產及負債之定義。
- 3、額外提供適用資產及負債定義之指引。

- 4、修正資產及負債認列之指引。
- 5、新增資產及負債除列之指引。
- 6、新增揭露財報個體之權益相關資訊之方法（a new way to present information about equity claim against the reporting entity）。
- 7、新增有關衡量方式（如成本法、公允價值或現金流量折現法等）選擇之指引，俾供 IASB 未來發布公報或解釋有所遵循。
- 8、新增表達與揭露之章節。
- 9、區分當期損益及其他綜合損益。

（二）討論稿草案內容

討論稿草案主要包括九個章節（section），謹就討論稿內容及 IASB 之初步看法摘錄如次：

1、簡介（introduction）

本節主要內容如次：

- （1）「觀念架構」計畫之沿革。
- （2）討論稿的內容及進展。
- （3）討論稿之建議修正對實務作法之影響。
- （4）「觀念架構」之目的與位階。
- （5）彙整財務報告編製之目的及品質特性（即現行「觀念架構」第 1 節之財務報表目的及第 3 節之品質特性）。

IASB 認為「觀念架構」之目的為：

- （1）確認一致性之會計基礎觀念，以協助 IASB 研擬及修訂 IFRSs 公報或準則。
- （2）協助 IASB 以外者，瞭解 IFRSs 公報，並有助於其規劃

會計政策。

(3) 「觀念架構」非屬公報或準則，爰其效力不得凌駕公報或準則。

(4) 僅有在極少數情況下，為符合財務報導目的，IASB 可能會發布或修正與「觀念架構」有所衝突之公報或準則，在該情況下，IASB 應於結論段說明渠等準則偏離「觀念架構」之原因。

2、財務報表之要素 (element of financial statements)

考量外界可能將現行資產（負債）解讀為最終經濟利益之流入（流出），而非標的之資源（義務），為避免誤解，IASB 認為有必要針對現行資產與負債之定義加以釐清，IASB 初步看法如次：

- (1) 資產（負債）係指標的之資源（義務），而非最終經濟利益之流入（流出）；
- (2) 資產（負債）能產生經濟利益之流入（流出），但可能存在于不確定性。

IASB 提議之定義如次：

- (1) 個體之資產係指因過去事項而由個體所控制之現時經濟資源。
- (2) 個體之負債係指個體因過去事項而將移轉經濟資源之現時義務。
- (3) 經濟資源係指權利或其他價值來源，該資源僅為其控制者產生經濟效益。

3、資產與負債定義之額外輔助指引 (Additional guidance to support the asset and liability definitions)

配合資產與負債定義之修正，IASB 認為有必要針對資產與負債之定義提供額外指引，其初步看法如次：

- (1) 針對資產之額外指引應包含「經濟資源」及「控制」之意義；
- (2) 針對負債之額外指引應包含「經濟資源之移轉」、「推定義務」及「現時義務」之意義；
- (3) 應提供針對「契約義務及權利實質之報導」、「待履行契約」(executory contracts) 提供額外指引。

另針對推定義務 (constructive obligations) 部分，IASB 認為現行負債包含法律義務及推定義務，此部分應予以保留，惟有必要針對「推定義務」及「經濟強制力」¹(economic compulsion) 之區分提供更多指引。

至有關現時義務 (present obligations) 部分，按現時義務係因過去事項而產生移轉經濟資源之義務，惟倘該移轉資源之取決發行人未來之行為，該或有義務是否產生現時義務則尚待釐清，IASB 提出以下三種觀點，並已初步排除觀點一，至於究係採行觀點二或觀點三，IASB 尚未達成共識：

(1) 觀點一

現時義務係因過去事項產生，且為嚴格地無條件義務 (strictly unconditional)。意即，如理論上可避免移轉經濟資源，則應歸屬現時義務。

(2) 觀點二

現時義務係因過去事項產生，且為實務上無條件義務 (practically unconditional)。意即，如實務上可避免移轉經濟資源，則應歸屬現時義務。

¹ 按經濟強制力係指企業有經濟上的誘因 (並非基於法令規定或契約強制要求) 去從事或採取特定作為。

(3) 觀點三

現時義務係因過去事項產生，但未來是否須移轉經濟資源，可能取決於發行人之行為。

4、認列與除列 (Recognition and derecognition)

本節主要討論，發行人何應於財務報告認列（或除列）資產或負債。IASB 初步認為，除下列情況外，發行人應認列所有資產及負債：

- (1) 認列該資產（或負債）所提供之資訊非屬攸關，或相較於提供該資訊之成本，認列資產（或負債）所提供資訊非屬攸關。
- (2) 即便提供所有必要之說明及解釋，無論對資產及負債採行任何之衡量方式，仍就無法產生忠實之表達。

5、權益之定義及負債與權益要素區分 (Definition and distinction between liability and equity elements)

該章節討論權益定義、不同類型權益之衡量與表達及如何區分權益及負債要素。主要處理問題為：

- (1) 財務報表未清楚揭露具有優先求償權 (with prior claims against the entity) 之權益工具對現金流量之影響。
- (2) 現行公報在區分權益及負債要素時，並未一致性地適用負債之定義。可能導致財務報告不易理解，並提供發行人操作之空間。

IASB 初步見解如次：

- (1) 「觀念架構」應維持現行權益之定義，係資產減除負債后之剩餘價值。
- (2) 「觀念架構」應闡明評估權益及負債要素時，應運用負債

之定義。此將產生兩種後果：

- i. 發行權益工具之義務，非屬負債。
 - ii. 於清算時產生之義務，非屬負債。
- (3) 發行人應於每一財務報導日重新衡量各權益要素，並認列權益要素之改變（視為各權益要素之財富移轉）。
- (4) 如發行人並無發行任何權益工具，則在適當揭露下，將求償順位最低者視為權益要素可能是恰當的。

6、衡量（measurement）

現行「觀念架構」針對衡量及何時應採行特定衡量方式，未有太多指引，本章節主要討論：

- (1) 財務報導目標及有用之量化財務資訊將如何影響衡量之要求。
- (2) 討論以下三種衡量模式：
 - i. 成本基礎模式。
 - ii. 現時市場價格，包含公允價值。
 - iii. 現金流量基礎模式。
- (3) 如何評估適當衡量方式。

IASB 針對「衡量」之初步見解如次：

- (1) 衡量之目的主係為使提供財務報導使用者之攸關資訊，得以忠實表達：
 - i. 發行人擁有之資源、對發行人求償、資源及求償之變動。
 - ii. 管理階層是否有效地運用企業資源。
- (2) 對於所有的資產及負債採取單一衡量模式，無法提供財務報表使用者最攸關之資訊。
- (3) 針對特定衡量項目選取衡量方式時，IASB 認為應考量該衡量對於資產負債表及綜合損益表之影響。

- (4) 特定衡量方式之攸關性取決於投資人、授信者及其於借款人如何評估該資產或負債如何影響現金流量，因此選取衡量方式時：
- i. 取決於特定資產如何產生現金流量。
 - ii. 取決於發行人將如何結清或履行特定負債。
- (5) 採用多種不同之衡量方式數目，應維持最少得產生攸關資訊之數目。避免不必要之衡量方式改變，如有必要改變衡量方式，則應予說明。
- (6) 特定衡量方式對財務報告使用者之益處，應超過成本。

7、表達與揭露 (presentation and disclosure)

現行「觀念架構」對於表達與揭露要求並無太多指引，本章節主要討論：

- (1) 主要財務報表之表達，包括：
 - i. 主要財務報表之目的。
 - ii. 加總、分類與抵消之觀念。
 - iii. 主要財務報表間的關係。
- (2) 財務報告附註揭露，包括：
 - i. 附註揭露之目的。
 - ii. 附註揭露之範圍。
- (3) 重大性
- (4) 當 IASB 考量擬具表達形式與揭露要求時，應考量：
 - i. 揭露之目的。
 - ii. 溝通原則。
 - iii. 透過電子形式傳遞財務報告之影響 (implications)。

IASB 針對「表達與揭露」之初步見解如次：

- (1) 主要財務報表之目的係為提供資產、負債、權益、收入、

費用、權益變動及現金流量之彙整資訊，以提供財務報告使用者進行決策。

(2) 附註揭露主要目的係為補充主要報表，以額外提供下列有用資訊：

- i. 資產、負債、權益、收入、費用、權益變動及現金流量。
- ii. 管理階層是否有效地運用企業資源。

(3) 為符合揭露目的，IASB 通常要求揭露重點為：

- i. 報導個體之完整揭露。
- ii. 認列於主要財務報告之金額及其變動。
- iii. 未認列之資產及負債性質及範圍。
- iv. 資產及負債（無論是否認列）之風險性質及範圍。
- v. 方法、假設及判斷，及其改變（方法、假設及判斷）如何影響表達金額或其餘之揭露資訊。

(4) 有關「重大性」之觀念已清楚闡明於現行之「觀念架構」，爰 IASB 不打算於「觀念架構」中進行修正、增加或提供額外指引，但考量於其他計畫提供有關「重大性」之指引或闡述。

(5) 前瞻性（forward-looking）資訊若能提供有關現行資產及負債之攸關資訊，則得於財務報告附註中揭露。

8、綜合損益表之表達（presentation in the statement of comprehensive income）

現行「觀念架構」針對「當期損益」及「其他綜合損益」未有明確討論，且於 IASB 之 2011 年顧問諮詢議程（Agenda Consultation 2011），與會者表達對財務績效之報導應視為 IASB 處理之主要議題，本章節主要重點為：

(1) 「當期損益」及「其他綜合損益」主要目的；

- (2) 「觀念架構」是否應規範「當期損益」以總和表達或小計表達 (total or subtotal)；是否允許「其他綜合損益」之重分類 (recycling)。

IASB 初步見解為：

- (1) 應規範「當期損益」以總和表達，或小計表達 (total or subtotal)，且部分之「其他綜合損益」項目得允許重分類 (recycling)；
- (2) 「其他綜合損益」應僅限於資產或負債之重新衡量 (remeasurement) 產生之利益或損失；然而，並非所有該等重新衡量皆可認列於「其他綜合損益」。另 IASB 初步提出兩種方式，用以決定何種重新衡量得以認列於「其他綜合損益」：

方法 1：禁止所有「其他綜合損益」項目重分類至「當期損益」。

方法 2A：允許所有「其他綜合損益」項目得重分類至「當期損益」。

方法 2B：允許部分之「其他綜合損益」項目得重分類至「當期損益」。

9、其他議題 (other issues)

本章節主要討論議題包括：

- (1) IASB 針對「觀念架構」第一章-財務報導之目的及第三章-財務報表之品質特性之方法。
- (2) 「商業模式」(business model) 在財務報導之使用，本討論稿並未定義何謂「商業模式」，惟 IASB 初步認為考量企業如何進行其商業活動，得提供更攸關資訊。
- (3) 計帳單位 (unit of account) —IASB 認為在其研擬或修正

公報時，應決定計帳單位，選擇計帳單位時，應考量資訊之質性特性 (qualitative characteristics)。

- (4) 繼續經營 (going concern) – IASB 認為在三種情形下，繼續經營之假設具有攸關性：衡量資產及負債、辨識負債，及揭露有關該個體之資訊。
- (5) 資本維持 – IASB 將於進行通貨膨脹會計專案 (accounting for high inflation)，始重新考慮資本維持觀念，目前仍將維持不變。

三、IAS 27 草案修正內容 (Discussion of IASB ED Equity Method in Separate Financial Statements, Proposed amendments to IAS 27)

修正國際會計準則第 27 號「單獨財務報表」第 10 段之規定，以允許企業於單獨財務報表中對投資子公司、關聯企業及合資採用權益法。

另針對過渡規定部分，初步決議：

- 1、對於已適用國際財務報導準則且選擇於單獨財務報表採用權益法之企業，應依國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」之規定追溯適用國際會計準則第 27 號「單獨財務報表」(以下簡稱 IAS27) 之修正。
- 2、對於選擇於單獨財務報表採用權益法之國際財務報導準則首次採用者，應於轉換至國際財務報導準則日依 IFRS1「首次採用國際財務報導準則」之規定採用該方法。

肆、審計小組 (AuSC) 重要討論議題

一、國際會計師職業道德準則委員會策略及工作計畫顧問報告 (IESBA Strategy and Work Plan Consultation Paper)

按國際會計師職業道德準則委員會 (IESBA) 基於公眾利益，制訂一套高品質之道德準則：專業會計師道德準則 (the code of ethics for professional accountants) 供會計師遵循。IESBA 認為單一高品質之道德準則可以提升全球執業會計師之服務品質，並維持品質一致性。IESBA 針對未來策略 (包含未來工作及首要任務) 諮詢各界看法，並蒐集利害關係人之意見，於 2013 年 12 月提出國際會計師職業道德準則委員會之策略及工作計畫顧問報告，該報告主要內容包括：

(一) 2014 年至 2018 年策略規劃 (strategic themes for 2014-2018)

此部分包含委員會提出策略重點，主要重點有四項：

- 1、維持全球執業會計師高品質之道德準則。
- 2、促進該道德準則之採用及有效執行。
- 3、道德準則應配合外在變動之環境，與時俱進。
- 4、提升主要利害攸關者 (key stakeholders) 之參與及合作。

(二) 決定潛在策略、優先工作計畫及時點之主要考量 (key considerations guiding the determination of potential actions, priorities and timing)

包含決定委員會潛在策略之關鍵因素、假設及其他考量，及決定策略優先順序及時點之評估。其中委員會用以決定潛在策略、優先工作計畫及採行時點之主要考量因素為：

- 1、特定行動對於公眾利益之影響程度。
- 2、特定行動對提升公眾對於會計師專業信賴之影響程度。
- 3、處理特定議題之迫切性，以及如未能及時採取行動之潛在影響。
- 4、特定行動將促使道德準則之採行及有效執行程度。

(三) 潛在策略、優先工作計畫及時點 (potential actions, priorities and timing)

此部分說明委員會如何執行及達成其 2014 至 2018 年之潛在策略及工作計畫，按現行計畫包括：

- 1、違反法令及規定之回應 (responding to non-compliance with law and regulations)。
- 2、資深人員與審計客戶之長期關係 (long association of senior personnel with an audit client)。
- 3、檢討道德準則中有關提供非鑑證服務之相關內容 (review of non-assurance services provisions in the code)。
- 4、檢討道德準則之 C 部分(即有關會計師業務部分)。
- 5、道德準則之架構。

至未來計畫包括：

- 1、針對道德準則中有關會計師得採行之必要措施提供指引 (guidance regarding safeguards in the code)：按道德準則規定，當有影響獨立性之疑慮時，會計師得採行必要措施 (safeguards) 來消弭這些可能對獨立性之威脅或衝突事項，或者將其降低至可接受之程度，以維持簽證會計師之獨立

性。IESBA 擬針對可採行之必要措施 (safeguards)，提供相關指引。

- 2、審計品質。
- 3、執行性及相關議題。
- 4、共同投資 (collective investment vehicles)。
- 5、客戶公費依存度 (Fee dependency)。
- 6、瞭解道德準則採行程度。
- 7、針對關係人舉行推廣活動 (outreach)，以推廣準則公報之採行。

(四) 受訪者指引 (guide for respondents)

針對受訪者提出特定問題以獲取意見回饋，以協助決定其未來策略及工作計畫。

二、事務所揭露報告之更新草案 (Updated Draft IOSCO Statement on Audit Firm Transparency Reporting)

按會計師查核 (或核閱) 之財務報告係投資人評估公開發行公司之主要資訊來源，IOSCO 認為會計師事務所提供之審計品質及審計服務對於投資人及利害關係人至關緊要，爰 IOSCO 技術委員會之審計服務工作小組 (audit services task force) 決議研究提升會計師事務所之透明度 (包含其公司治理、審計品質及其財務報表) 是否有助提升會計師事務所之審計品質，IOSCO 技術委員會於 2009 年 9 月發布會計師事務所資訊揭露諮詢報告 (transparency of firms that audit public companies)，按該報告主要內容如次：

(一) 會計師事務所揭露其審計品質及服務資訊之潛在影響

現行對於事務所審計品質的揭露不足，爰事務所係透過事

務所之聲譽、規模及公費等因素進行市場競爭，該報告認為藉由提升事務所審計品質之透明度，有助事務所間對於審計品質之競爭與重視，暨提升事務所之審計品質，另鑑於現行大型企業之審計業務多集中於四大會計師事務所，部分人士主張，透過提升會計師事務所透明度，可提供非四大事務所展現其亦有足夠之能力，提供大型企業相關審計服務，因此，有助於非四大事務所與四大會計師事務所之競爭。

(二) 會計師事務所之公司治理揭露

鑒於會計師事務所之公司治理對於審計品質有重大影響，現行已有部分國家如：歐盟、日本及加拿大等，業已要求其境內之事務所應揭露公司治理之相關資訊。該報告建議揭露之公司治理內容如次：

- 1、事務所之聯盟組織、公司治理及管理 (network, governance structure, and management of audit firms)
- 2、品質控制系統。
- 3、人力資源之政策及相關規範 (包含人員訓練)
- 4、會計師職業道德及獨立性之執行

(三) 會計師事務所之審計品質指標揭露

公司治理揭露雖可提供事務所如何控管其審計品質之相關資訊，惟偏重敘述性之揭露可能流於主觀，透過審計品質之量化指標可以提供較為主觀之資訊，以利評估事務所之審計品質。該報告建議揭露之審計品質指標主要分為 2 類：投入指標、產出指標。其中投入指標主要包括：

- 1、經驗、能力及技術性資源 (experience, competency, and technical resources)

- 2、工作量
- 3、資源運用 (leverage)：該指標可能包含承辦人與合夥人之比例及資深查核成員查核時間占總查核時間等。

至產出指標主要包括：

- 1、營收資訊
- 2、獨立性資訊
- 3、紀律程序及法令遵循資訊 (disciplinary proceedings and legal matters)
- 4、重編及檢查結果 (restatement and inspection results)
- 5、承接與不續任情形 (client acceptance and dismissal)

(四) 額外資訊揭露之限制

儘管審計品質指標可以提供外界有關事務所之審計品質資訊，在評估事務所是否揭露特定資訊時，仍有諸多限制須加以考量，例如審計品質可能流於主觀、資訊揭露之潛在負面影響及其他執行面議題等。

- 1、**主觀性**：由於審計品質之定義具有較強的主觀性，因此，任何的揭露都需要考量情境因素及量化資訊，以協助使用者瞭解。
- 2、**負面影響**：儘管揭露審計品質指標係為提高審計品質，惟該資訊揭露亦可能導致負面結果，例如事務所為強化資深查核成員查核時間占總查核時間投入指標之表現，可能提高資深查核成員查核時間，惟此舉可能犧牲資深人員投入管理的時間，爰該指標的提升，可能導致降低事務所之長期審計品質。此外，揭露審計客戶重編資訊可能影響事務所評估是否重編之決定，且該資訊可能增加事務所之法律

風險，對事務所之訴訟產生不利影響。

3、其他執行面議題：在評估應揭露審計品質指標時，應考量何種資訊最能衡量審計品質，決定審計品質指標之重要性時應考量：

- (1) 審計專業之定義。
- (2) 應納入衡量之服務範圍，例如：是否納入所有審計客戶或公開發行公司之審計客戶。
- (3) 何種類型之事務所需揭露。

(五) 事務所財務報表之揭露

目前已有部分國家，如英國、荷蘭及日本等國，要求其事務所在特定情形下，應揭露其財務報告。按事務所揭露財務報告可反映其財務情形及營運結果，並作為事務所是否有能力提升審計品質之間接證據，且提高財務透明度可以提升紀律並建立外界信賴。惟部分人士表達揭露財務報告可能增加訴訟風險，不利中小型事務所之競爭。

三、國際審計準則委員會之策略及工作計畫顧問報告 (IAASB Strategy and Work-Plan Consultation Paper)

國際審計準則委員會 (IAASB) 就其未來策略方向及工作計畫進行諮詢並發布顧問報告，該份報告納入國際審計準則委員會 2013 年 3 月份之利害關係人調查及國際審計準則之執行評估結果後，確認 2015 年至 2019 年三大策略目標：

- (一) 持續發布並維護一套高品質之國際審計準則，以作為高品質財務報告之查核基礎。
- (二) 透過持續回應利害關係人之需求，以確保該準則能持續發揮作用。

(三) 持續與財務報導相關單位合作以促進查核品質。

該報告亦著手規劃國際審計準則委員會 2015 年至 2016 年之工作計畫 (work program)，規劃工作計畫時，將考量以下因素：

- (一) 對於公眾利益之迫切性，應審酌進行改變或維持現況下，對資本市場及各規模企業之衝擊。
- (二) 對於提升審計品質、促進高品質財務報導及公眾信賴之需求及影響程度。
- (三) 針對特定議題，透過修正準則或委員會之其他作法得以處理之有效程度。
- (四) 特定議題於國際間之適用性，例如涉及不同規模、產業及跨國監理。

委員會提議 2015 年至 2016 年工作計畫之優先項目如次：

(一) 品質控制 (Quality Control)

檢討 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) 是否適當，尤其涉品質管制複核等相關規定部分。

(二) 專業懷疑 (Professional Skepticism)

考量如何將專業懷疑概念於查核中加強運用。檢討是否修正『會計師及依照國際審計準則執行查核之總目標』(ISA 200, Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing) 中「專業懷疑」之定義，並考量是否增加額外規範或指引 (如相關 ISAs 之應用教材以協助會計師於查核關鍵階段妥適運用專業懷疑)。

(三) 對金融機構查核之特殊考量 (Special audit considerations relating to financial institutions)

檢討是否修訂相關 ISA (如 ISA 540 Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures, 即我國刻正研擬之審計準則公報第 56 號草案「會計估計與相關揭露之查核」) 或發布相關國際審計實務註釋 (international Auditing Practice Note, IAPN)。

此外，委員會亦將以下工作項目，列為優先工作事項：

- (一) 針對查核品質及其他議題，與利害關係人進行對話。
- (二) 致力推廣委員會新修正之查核報告準則 (Auditor reporting standards)。
- (三) 研擬其他簽證或相關服務準則之執行後評估程序 (post-implementation reviews of the IAASB's other assurance and related services standards)。
- (四) 針對特定議題 (例如整合性財務報告及集團查核等) 蒐集相關資訊。

伍、C1 會議重要討論議題

一、未遵循法律或規定之處理方式（responding non-compliance with laws and regulations）草案²

國際會計師職業道德委員會（IESBA）於 2013 年 8 月提出之「對可疑非法行為之處理方式」（Responding to Suspected Illegal Acts）草案，該草案主要係規範會計師發現客戶有可疑之非法行為時，如何在符合公眾利益之原則下，保密和揭露可疑之非法行為，如為簽證客戶，會計師應向客戶之適當管理階層告知/揭露，若客戶並未理會或未被客戶適當揭露，應考量向適當之主管機關揭露；如為非簽證客戶，則應向公司簽證會計師告知，惟在例外情形下，得不揭露所發現之可疑不法行為，如人身安全受到威脅等情況，而在前開不揭露情況下，應考量是否終止委任。該草案對外徵詢意見期間業於 2012 年 12 月 15 日截止。在委員會收到的 73 份意見回覆中，多數回應表示，針對會計師面臨疑似非法行為時，被賦予應對適當主管機關、外部稽核者揭露之責任，表達反對意見。2013 年 9 月委員會針對該議題，並就公眾利益之舉報測試及門檻、疑似非法行為之態樣等事項進行會議討論，委員會研擬另一草擬方案（the straw-man）並擬修正道德準則，該委員會就以下事項，達成初步共識：

- （一）草擬方案中使用之用語（terminology）應與國際審計準則（ISAs）一致，以「未遵循法律或規定」（non-compliance with laws and regulations）取代「可疑非法行為」（Suspected Illegal Acts）。

² 原「對可疑非法行為之處理方式」（Responding to Suspected Illegal Acts responding non-compliance with laws and regulations）

- (二) 針對公眾利益事業之查核，要求向適當監理機關揭露可疑非法行為，應再審酌其可行性。
- (三) 應考量重大性之篩選標準。
- (四) 應針對文件化保存 (documentation) 提供相關指引，並強調會計師應謹慎製作相關文件，因渠等文件可能成為訴訟之證據。
- (五) 在客戶同意下，應考量如何在法律架構下，使前任及繼任會計師進行最有效之溝通。

另委員會前於 2013 年 6 月會議，亦就以下事項達成初步之共識：

- (一) 道德準則應明確地允許會計師得否決保密義務 (override the duty of confidentiality)，使得會計師得於符合公眾利益時，在適當情況下，將發現可疑之非法行為向適當機構進行揭露。
- (二) 於「未遵循法律或規定之處理方式」(responding non-compliance with laws and regulations) 第 225 段及 360 段，應提供一般性指引，以協助會計師在執業時，因應可疑之非法行為。
- (三) 針對應揭露之可疑非法行為之種類，不應僅侷限於會計師之專業領域。
- (四) 針對研議之門檻，包含揭露予適當機構之公眾利益測試，較適合自願性揭露。
- (五) 文件化保存 (documentation) 應為鼓勵性質，並非強制性。此外，應提供指引加強文件化保存對會計師助益之論述與闡釋。
- (六) 有關「未遵循法律或規定之處理方式」(responding

non-compliance with laws and regulations) 第 360 段，提出有關會計師執業 (PAs in business, PAIB) 之一般作法，應屬適當。

二、國際整合性報導草案 (the International Integrated Financial Reporting framework)

國際整合性報導委員會 (International Integrated Reporting Council, IIRC) 成立於 2010 年，該委員會組成包括主席 Mervyn King (前南非大法官，現任英國國王委員會之公司治理、副主席 Peter Bakker (前荷蘭商天遞 (TNT) 公司 CEO)、Hans Hoogervorst (IASB 主席) 及其他各學術界、產業界及監理機關代表。按委員會成立之目的係為建立一套全球通用之整合性報導架構，納入企業財務、環境、永續性、社會及公司治理資訊，按該架構並提出整合性財務報導之產製原則如次：

- (一) 策略重點及未來方向 (strategic focus and future orientation)：整合性財務報導應提供組織策略，闡明該策略如何結合組織能力以創造短、中及長期價值，並敘明該策略如何引導該組織之資本使用及配置情形。
- (二) 資訊整合 (connectivity of information)：整合性財務報導應揭露影響組織之長期創造價值能力之因素，及渠等因素間之關連性全貌。
- (三) 利害關係人之關係 (stakeholder relationships)：整合性財務報導應揭露組織及其利害關係人之關係，包含組織如何考量暨回應其利害關係人之需求等。
- (四) 重大性 (materiality)：整合性財務報導應揭露可能影響組織創造短、中及長期價值能力之因素。
- (五) 簡潔 (conciseness)：整合性財務報導應簡潔表達。

(六) 可靠性及完整性 (reliability and completeness)：整合性財務報導應揭露所有重要事項，無論正面或負面，應儘可能平衡報導，無重大錯誤。

(七) 一致性及可比較性 (consistency and comparability)：整合性財務報導應一致性表達，並有利跨組織間之比較性。

另該架構規範整合性財務報告之內容，應包含以下八大項目：

(一) 組織概況及外在環境 (organization overview and external environment)：應說明組織之經營範圍、目的及其經營環境。

(二) 治理 (governance)：組織的治理結構如何支持其創造短、中及長期價值。

(三) 經營模式 (business model)：應說明組織的經營模式為何。

(四) 風險與機會 (risks and opportunities)：應說明可能影響組織創造其短、中及長期價值之風險與機會為何？組織之因應作法為何？

(五) 策略與資源配置 (strategy and resource allocation)：組織的營運目的為何？如何達成該目標？

(六) 經營成果 (performance)：組織於特定期間內達成其策略目標之進展情形，以及

(七) 展望 (outlook)：組織執行其策略時，可能面臨之風險及不確定性為何？該風險及不確定性對於其經營模式或經營成果之意涵為何？

(八) 揭露基礎 (basis of presentation)：組織評估特定資訊是否納入整合性財務報導之理由為何，並提供特定事項之量化及評估過程說明。

IOSCO C1 會議自 2011 年

三、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)

依一般公認會計原則編製之財務報告得提供使用者一致性之分析基礎，並進行比較。IOSCO 認為，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，惟一般公認會計原則之財務指標因無標準定義，在解讀上可能出現不一致情形，易造成使用者的誤解，且無法進行比較。

基於前揭理由，IOSCO 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。該指引之重點如次：

(一) 非一般公認會計原則財務指標定義 (defining the non-GAAP financial measures)

- 1、應清楚定義每項非一般公認會計原則財務指標，並詳細說明計算基礎。
- 2、應顯著區分非一般公認會計原則財務指標與一般公認會計原則財務指標。
- 3、說明發行人提供該財務指標之理由，包含該資訊對於投資人之重要性，及管理階層使用該指標之目的。
- 4、應明確指出非一般公認會計原則之財務指標並無標準定義，爰不應與其他發行人提供之類似指標進行比較。

(二) 非一般公認會計原則及一般公認會計原則之財務指標揭露 (prominence of presentation of GAAP measures versus

non-GAAP financial measures)

當提供非一般公認會計原則財務指標時，發行人應一併揭露最具可比較性之一般公認會計原則財務指標，非一般公認會計原則財務指標之揭露不應模糊或誤導一般公認會計原則財務指標。

(三) 調節 (reconciliation)

- 1、應提供非一般公認會計原則財務指標調節至一般公認會計原則財務指標(最具可比較性)之計算方式，並予以說明。
- 2、當調節項係由財務報告資訊調節而得，應說明調節方式，如非直接由財務報告調節而得，則應說明計算方式。

(四) 非一般公認會計原則財務指標之一致性提供 (present non-GAAP financial measures consistently over time)

- 1、提供非一般公認會計原則財務指標時，應提供比較期間之資訊。
- 2、各期之非一般公認會計原則財務指標，應符合跨期間一致性。此外：
 - (1) 如發行人決定變更非一般公認會計原則財務指標，應說明理由，並提供一致性之比較期間資訊(即變更後資訊)。
 - (2) 如發行人決定不再提供非一般公認會計原則財務指標，亦應說明理由。

(五) 經常性項目 (recurring item)

按發行人產製非一般公認會計原則財務指標時，通常會調整影響過去及未來期間之事項(如重整成本或減損損失)，惟渠等項目不應認定為非經常性、不常或少見。

(六) 不偏性 (unbiased)

發行人應允當使用非一般公認會計原則財務指標，不應為避免對市場造成負面之影響，而改揭露非一般公認會計原則財務指標，以取代一般公認會計原則財務指標。

四、審計監理機關國際論壇（International Forum of Independent Audit Regulators, IFIAR）近期工作成果及未來工作事項

IFIAR 副主席 Ms. Janine Van Diggelen 於 2013 年 2 月 13 日 C1 會議，就 IFIAR 近期之工作成果及未來工作事項進行簡報，重點如次：

按 IFIAR 之目的係為提供各國審計監理機構，相互分享審計之專業知識及新知，並作為審計監理機構就事務所檢查實務監驗交流之平台，以促進各審計監理單位間之合作，爰 2006 年 9 月 15 日由 18 國之獨立審計監理機構成立 IFIAR，現行共有 49 個會員國，自 2006 年至 2012 年，IFIAR 每年召開 2 次全體會員大會（Plenary Meeting），並自 2013 年起改為每年舉辦一次全體會員大會及召開一次期中會議（interim meeting）。

IFIAR 2013 年至 2015 年之目標為：

- （一）成為全球審計事務之權威機構。
- （二）成為國際間審計事務之合作及資訊交流之主要論壇。
- （三）拓展並強化與非 IFIAR 審計監理機構之溝通。
- （四）加強與其他審計品質有關之國際組織間之互動，以期提升全球審計品質。
- （五）將於近期研擬並執行更有效之公開交流措施，包含與 IFIAR 代表針對 IFIAR 之工作內容，進行更密切之溝通與交流。
- （六）將採行最有效之方式，以促使事務所採取積極行動回應

IFIAR 之檢查結果；另研擬共同語彙 (taxonomy) 以促進各國監理機關之溝通。

另 IFIAR 規劃 2013 年至 2015 年之工作重點為：

- (一) 邀請公司審計委員會及投資人代表舉行座談會 (audit committee and investor outreach)
- (二) 針對資訊共享及國際協同檢查事務簽署備忘錄 (MOU for information sharing, global coordinated inspection of a group audit)
- (三) 審計品質指標 (audit quality indicators)

陸、心得與建議

本次於西班牙馬德里召開之 IOSCO C1 會議，主要討論重點在國際財務報導準則 (IFRSs) 草案、2012 年至 2014 年度改善計畫、財務報導觀念架構公報草案、國際審計準則草案、國際會計師職業道德規範草案、整合性報導架構草案 (integrated reporting framework)、以非一般公認會計準則衡量 (Non-GAAP Measure of Issuer Performance) 等議題，並透過本次 C1 會議與會之各國監理機關代表分享其近期在會計、審計及揭露監理發展情形。

經由本次西班牙馬德里 C1 會議討論之重要議題及與會各主管機構分享之經驗及意見，茲提出以下心得及建議：

一、掌握國際財務報導準則 (IFRSs) 草案/專案、國際會計師職業道德準則、國際審計準則進展

有關 IFRSs 草案或專案最近進展情形，本次 C1 會議著重於討論 IFRS 2012 年至 2014 年度改善計畫，其中包含 IFRS 5「待出售非流動資產及停業單位」、IFRS 7「金融工具：揭露」、IAS 19「員工給付」、IAS 34「期中財務報導」等四項修正，針對此部分之修正，經評估對我國企業影響尚非屬重大，財團法人會計研究發展基金會亦於 103 年 2 月 13 日回覆意見，表示同意 IASB 之修正。

針對 IASB 發布之「財務報導準則觀念架構公報」討論稿草案 (A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting) 部分，按該討論稿主要係針對未來「財務報導準則觀念架構公報」之修正方向，提出 IASB 之初步意見，並徵求外界

意見，基於「財務報導準則觀念架構公報」係規範 IFRSs 公報及準則之制定原則，鑒於現行仍於該討論稿之草稿階段，嗣討論稿確定後，宜持續注意「財務報導準則觀念架構公報」之後續修訂方向，並適時向 IASB 表達意見。

另針對國際審計準則草案或最近進展部分，根據與會歐盟國家表示，歐盟之審計改革方案將於近年底定，會計師事務所強制每 10 年輪調（對外公開招標者可延長至 20 年），考量我國現行之審計準則 46 公報第 68 條，針對會計師輪調亦訂有 7 年之冷卻期規範，該規範可降低受查客戶與其簽證會計師間因為長期合作產生之熟悉度，可能影響會計師進行審計業務之獨立性，本節建議我國可先觀察其他國家作法，再予評估後續是否有跟進必要。

二、持續與各國監理機關就審計及揭露之監理經驗，進行分享暨檢討與評估國內相關制度

有關會計師事務所揭露報告審計草案部分，按現行已有部分國家如：歐盟、日本及加拿大等，要求其境內之事務所應揭露公司治理之相關資訊，包含事務所之聯盟組織、公司治理及管理、品質控制系統、人力資源之政策及相關規範及會計師職業道德及獨立性之執行等。鑒於目前亞洲國家中，僅日本針對會計師事務所有相關揭露規範，建議得持續關注該會計師事務所揭露報告草案之後續研修情形，再審慎評估國內是否有立即跟進之必要。

另針對 IESBA 提出「未遵循法律或規定之處理方式」（responding non-compliance with laws and regulations）草案部分，按該草案主係規範，要求會計師於符合公眾利益時，得否決

保密義務 (overriding the duty of confidentiality)，將發現可疑之非法行為向適當機構進行揭露，按與會國家雖認同該草案之立意良善，惟針對會計師對企業查核保密之義務，與公眾利益責任間之權衡，IOSCO C1 與會者認為宜再加以審酌，並認為會計師職業道德規範應提出更多指引規範，俾利遵循。針對此一部分，考量該草案之具體執行規範仍未有共識，建議持續注意其後續發展情形。

附件 會議資料