

**出國報告（出國類別：其他）**

**國際證券組織(IOSCO)會計審計及資訊揭露委員會(Committee on Issuer Accounting, Auditing, and Disclosure, Committee 1)**

**2015 年第 1 次會議**

2-5 February 2015 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：張稽核雅琿、金專員旻姍**

**派赴國家：西班牙馬德里**

**出國期間：104 年 2 月 2 日至 104 年 2 月 5 日**

**報告日期：104 年 4 月 30 日**

# 目 錄

壹、前言 .....	1
貳、會議進行方式及重要討論議題 .....	3
參、會計小組及 C1 會議重要討論議題與共識 .....	7
肆、心得與建議 .....	38
附件 會議資料 .....	41

## 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，包括會計審計及資訊揭露委員會、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採用國際財務報導準則(以下簡稱 IFRSs)等政策之實施，並為增進與各國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「會計審計及資訊揭露委員會」、「信用評等機構委員會」、「個人(散戶)投資者委員會」等三個委員會。

其中會計審計及資訊揭露委員會(Committee on Issuer Accounting, Auditing, and Disclosure; Committee 1)(以下簡稱 C1 會議)每年舉辦 2~3 次，主係負責會計、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)、國際審計準則(ISA)等相關議題為主。現任主席為美國證管會副會計長 Julie Erhardt、副主席為法國金融市場管理局企業會計及審計執行處長 Patrick Parent。

C1 會議成立後已於 2012 年 6 月於 IOSCO 總部西班牙馬德里舉辦第一次會議，嗣於 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 月於比利時共計舉行 8 次會議。與會成員涵括美國、英國、德國、日本、香港、加拿大、澳洲、紐西蘭、荷蘭、瑞士、法國、比利時、盧森堡、波蘭、以色列、土耳其、印度、中國大陸、巴西、西班牙、義大利、泰國、模里西斯及我國等 30 餘會員國。

本次 C1 會議係 IOSCO 調整各委員會組織後第 9 次召開之會議於 2015 年 2 月 2 日至 5 日舉行，地點為西班牙馬德里，金管會係由證券期貨局會計審計組張稽核雅琿、金專員旻姍與會。

## 貳、會議進行方式及重要討論議題

### 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（Subcommittees），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 103 年 2 月 2 日及 3 日先分別召開各小組會議，小組會議地點在西班牙國家證券市場委員會（Comisión Nacional del Mercado de Valores, CNMV）；並於 2 月 4 日及 5 日舉行正式會議，彙集各國意見做成結論，大會地點在 IOSCO 總部。基於各小組會議時間重疊及我國派員出席代表人力所限，我國主係參加會計小組會議（張稽核雅琿）、審計小組會議（金專員旻姍）及 C1 正式會議（共同）。

本次出席人員並藉此會議詢問最近國內實務案例有關之 IFRSs 準則適用問題，包含 IAS 17 租賃修正草案，以及 IFRS 3 共同控制下企業合併之會計處理等，與各國代表交換意見。

### 二、會議重要討論議題

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，各小組討論內容彙整如次：

#### （一）會計部分

1. 目前各國及國際會計準則發展趨勢。
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. 討論國際財務報導準則理事會（以下簡稱 IASB）建議修正 IFRS 2 「股份基礎給付」之分類與衡量（Discussion of IASB ED Classification and Measurement of Share-based Payment Transactions）草案。

4. 討論 IASB 建議修正 IAS 7 「現金流量表」揭露方式草案 (Discussion of IASB ED Disclosure Initiative Proposed amendments to IAS 7, Statement of Cash Flows)。
5. 報告 IFRS 15 「合約收入認列」外界意見與過渡資源小組(Transition Resource Group for Revenue Recognition, 下稱 TRG)會議針對 IFRS 15 議題討論結論。

## (二)審計部分

1. 有關 Letterbox audit 是否適用 ISA600 之規定議題探討。
2. 有關國際會計師執業道德準則委員會(IESBA)未遵循法令規章(Non-compliance with Laws and Regulations)草案之議題討論。
3. ISA700 「會計師查核報告」等公報修正公布。
4. ISA720 「會計師對其他資訊之責任」草案。

## (三)揭露部分

1. 整合性報導(integrated reporting)。
2. 資通安全。

## (四)會議議程(各項會議議程及討論資料詳後附件)：

### Monday, 2 February 2015

Auditing Subcommittee	09:00 to 16:00
Accounting Subcommittee	10:00 to 17:00
Disclosure Subcommittee	09:00 to 17:00

### Tuesday, 3 February 2015

Auditing Subcommittee	09:00 to 16:30
Accounting Subcommittee	09:00 to 16:30
Disclosure Subcommittee	09:00 to 16:30
IFRS Subcommittee	16:30 to 18:00

### Wednesday, 4 February 2015

Agenda Items	<i>Morning – 09:00 until 12:30, with a break at 10:45</i>	Meeting Note*
--------------	-----------------------------------------------------------	---------------

Welcome	
<p>Policy Development – Auditing</p> <p>1. Current IESBA Initiatives on Non-Compliance with Laws and Regulations (NOCLAR) project [and IESBA/IAASB oversight matters] – <i>for C1 to prepare for discussion with meeting guests.</i></p> <p>Policy Development – Disclosure and Accounting</p> <p>2. Non-GAAP Measures Consultation Report – <i>for C1 discussion of public comments and direction to the ASC and DSC.</i></p> <p>Policy Development – Auditing</p> <p>3. Current IESBA Initiatives: Discussion of proposed direction of IESBA’s NOCLAR project with IESBA Chair– <i>for C1 discussion with Mr. Stavros Thomadakis, Chair IESBA; Mr. Richard Fleck, IESBA Member and Mr. Ken Siong, Technical Director, IESBA.</i></p>	

Agenda Items	<i>Afternoon – 13:30 until 18:00, with a break at 15:45</i>	Meeting Note*
<p>Policy Development – Disclosure</p> <p>4. Dialogue on Integrated Reporting with invited issuer guests – <i>for C1 discussion with meeting guests.</i></p> <p>5. Debrief on Session 4, with Issuer Guests</p> <p>Policy Development – Auditing</p> <p>6. [Discussion with PIOB Chair (invited) – <i>to discuss oversight matters related to (i) the work of the IAASB and IESBA Task Forces and (ii) how public interest constituent comments are synthesized and considered by the IAASB/IESBA</i>]</p> <p>7. Debrief on Session 3 with IESBA Guests [and Session 6 with PIOB Guest]</p>		

Thursday, 5 February 2015

Agenda Items	<i>Morning – 09:00 until 12:30, with a break at 10:45</i>	Meeting Note*
<p>Policy Development – Accounting</p> <p>8. 2015 Review of the IOSCO/IFRS Foundation</p>		

<p>Protocols – <i>for CI discussion on (i) pros/cons/parameters of the protocols and the need for enhancements and (ii) the IFRS Foundation’s idea to focus on IFRS practice issues and what IOSCO might be willing and able to do</i></p> <p>Implementation and Enforcement – Accounting</p> <p>9. Status of IASB Transition Resource Groups for IFRS 15, <i>Revenue from Contracts with Customers</i>, and the impairment requirements of IFRS 9, <i>Financial Instruments</i> – <i>for CI information.</i></p> <p>10. IOSCO Sharing Mechanisms for IFRS Implementation and Enforcement Matters, with an emphasis on IFRS 15 – <i>for CI discussion of actions regulators can take.</i></p> <p>11. Status and plans for all IOSCO IFRS Implementation Sharing Initiatives – <i>for CI information and discussion.</i></p> <p>Policy Development – Auditing</p> <p>12. IOSCO Audit Quality Task Force project (1. Enhancing cooperation with audit regulators – IFIAR; 2. Assessing whether and how to strengthen the role of audit committees; and 3. Enhancing audit-related standard setting governance) – <i>for CI update on AQTF project and discussion of audit committee survey.</i></p>	
---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--

Agenda Items <i>Afternoon – 13:30 until 16:00</i>	Meeting Note*
<p>Policy Development – Disclosure</p> <p>13. IOSCO Board Initiative on Cyber Security – <i>for CI discussion.</i></p> <p>Policy Development – Auditing</p> <p>14. The IESBA’s Exposure Draft: <i>Proposed Changes to Part C of the Code Addressing Presentation of Information and Pressure to Breach the Fundamental Principles</i> – <i>for discussion of direction of CI comments.</i></p> <p>15. Monitoring Group Update</p> <p>Policy Development – Accounting</p>	

<p>16. IASB Proposals – <i>for C1 discussion on direction for comment letters.</i></p> <p>a. Classification and Measurement of Share-based Payment Transactions (due 25 March 2015)</p> <p>b. Reconciliation of liabilities from financing activities (expected to be issued 4<sup>th</sup> Qtr)</p> <p>17. Recent activities of the IFRS</p> <p>18. Interpretations Committee – <i>for C1 information.</i></p> <p>19. Recent activities of the IASB Advisory Council – <i>for C1 information.</i></p>	
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--

## 參、會計小組及 C1 會議重要討論議題與共識

### 【第一部分：會計部分】

#### 一、IASB 研議修正 IFRS 2 「股份基礎給付」之分類與衡量（與 IASB 代表電話會議）

##### （一）背景說明：

企業取得商品或勞務交易時，可能會以本身之權益商品、或企業母公司或相同集團之其他企業之權益商品支付對價，則該交易即為一「權益交割之股份基礎給付」；企業取得商品或勞務亦有可能以現金或其他資產支付，惟該現金或其他資產之金額係由企業本身之股票價格或價值決定，則該交易屬「現金交割之股份基礎給付」。股份基礎給付交易普遍運用於員工股份計畫，如股份選擇權計畫，企業有時亦藉由股份基礎給付支付其他費用如專業費用或購買資產。依 IFRS 2 規定，企業之股份基礎給付交易，應於取得商品或勞務時認列。其採權益交割方式者，應認列於權益；其採現金交割方式者，應認列於負債。自 IFRIC 8 「國際財務報導準則第 2 號之範圍」於 2006 年 1 月發布後，管理階層需考量是否存在任何企業已取得或即將取得之無法辨認的商品或勞務，這些也必須依 IFRS 2 衡量。

權益交割之股份基礎給付交易，對於取得員工勞務之權益交

割股份基礎給付交易係以給與日公平價值衡量；對於非員工交易係以企業認列商品或勞務之日，所取得商品或勞務之公平價值衡量，以所收取商品或勞務之公允價值衡量，並認列權益增加（若商品或勞務之公平價值無法可靠估計-如員工勞務或在商品或勞務無法明確辨認之情況下-企業應使用所給與權益商品之公平價值）。一旦給與日公平價值已決定，權益交割股份基礎給付交易不再重新衡量。涉及股份基礎給付之所有交易應在既得期間適當的認列為費用或資產。

現金交割之股份基礎給付交易，企業應以所承擔負債之公允價值衡量所取得之商品或勞務及該等負債。企業應於每一報導期間結束日及交割日再衡量負債之公允價值，並將公允價值之任何變動認列於當期損益，直至負債交割。

## (二)IASB 建議修正方向：

1. 股份基礎給付交易之分類：股份基礎給付交易常被運用在員工激勵計畫中，稅法常要求企業於給予員工股份基礎獎勵前，應預先扣除相對應之應納稅額，通常為現金，給賦稅主管機關。企業為履行這一基於稅法代扣之義務，於股份基礎給付計畫中安排公司得於給付前事先扣除法定代扣代繳金額所需之權益工具數量後之淨股份數額（或可行權力）交割。於此情形下，如果該整個交易實質並不具淨額交割特性時，則整個股份基礎給付交易分類為以權益結算之股份基礎給付交易，並依 IFRS 2 權益結算之股份基礎給付交易相關規定辦理。
2. 現金交割之股份基礎給付交易：由於現金交割之股份基礎給付，係依負債之公平價值衡量，並於每一資產負債表日及交割日重新衡量，將公平價值之變動認列於損益表，故給付義務包含市價變動部分。IASB 認為，企業給予員工之基礎，並不會考量市場狀況之變化，公允價值變動數額不應認列為給與員工之酬勞；然而，現行現金交割之股份基礎給付交易下，會將市場變化情形之影響，納入員工酬勞給予之負債與費用，建議應研議

將該數額自給予員工酬勞內分離出來。

(三)與會代表意見：對 IASB 提之修正草案，經討論後並無不同意之意見。

二、討論IASB發起擬修正IAS 7「現金流量表」揭露方式修正草案(與IASB代表電話會議)

(一)IASB 建議修正方向：

1. 如果被歸類為現金流量表的財務活動，則應涉及財務活動之每一項目(除權益項目外)，均須對期初與期末間數額之變動，編製調節表。
2. IASB 希望藉此要求，可以提升企業財務活動的資訊透明度，並增加投資人對於企業流動性資訊的瞭解。

(二)與會代表意見主要如下：

1. 實務編製上表格如何呈現？是另外設計表格還是在原本表格上擴充？應考量如何跟 XBRL 配合或相容，以及以 XBRL 編碼之可行性。
2. 會計項目分類標準有可能改變，如分類標準改變時，實務執行上調節表如何配合？
3. 現金流量表本身就是企業資金流動的呈現，本次 IASB 特別針對財務活動增加單一會計項目的調節，必要性為何？增加資訊對投資人的效益為何？似乎應先釐清要求企業增加此資訊揭露之必要性與效益，再來解決上面的技術性問題。

(三)決議：由於 IASB 代表無法對上開問題提出具體回應，IASB 表示本提案或許細部規劃上有許多問題，但發想的概念是認為企業應揭露更多財務活動資金運用情形。本議題經討論後，決議請 IASB 再就各國代表建議意見研議後是否仍有修正必要。

三、TRG會議代表報告外界對IFRS 15實施之關切重點及研議情形

(一)背景說明：

IFRS 15「來自客戶合約之收入」係 IASB 與美國財務會計

準則理事會(下稱 FASB)自 2002 年開始的趨同專案。IFRS 15，該準則將取代 IAS 11「建造合約」、IAS 18「收入」、IFRIC 13「客戶忠誠計畫」、IFRIC 15「不動產建造協議」、IFRIC 18「自客戶之資產移轉」及 SIC-31「涉及廣告服務之交換交易」。

為協助企業順利於 2017 年導入 IFRS15，IASB 與 FASB 聯合成立過渡資源小組(TRG)，主係為徵詢、分析及討論新收入公報(IFRS15/ASU Topic 606)可能產生之執行問題，以協助 IASB 與 FASB 理事會瞭解及處理相關議題，並提供利害關係人一個互相學習之平台。TRG 針對利害關係人提出之可能執行問題予以評估後，定期召開線上會議討論，並將討論之錄音檔及二理事會之回應意見重點放置於 IFRS 基金會網站供外界參考，惟 TRG 不會對該等議題發布指引。另鼓勵 IOSCO 會員向 TRG 提出可能之執行問題，未來針對原則基礎之議題亦可提請 IFRS 解釋委員會解釋。

TRG 自成立後迄本次會議前，已召開三次會議(分別為 103 年 7 月 18 日、103 年 10 月 31 日及 104 年 1 月 26 日)，為讓 IOSCO 會員瞭解外界對 IFRS 15 議題關切重點，並瞭解 TRG 目前會議意見，爰由 TRG 代表 Lee Piller 於會中報告 TRG 最新會議進展及主要結論。

## (二)TRG 代表報告會議情形與重要結論：

### 1. 總額與淨額收入—開予客戶帳單之金額

(1) 準則規定：依 IFRS15 第 47 段之規定，交易價格係企業移轉所承諾之商品或勞務予客戶以換得之預期有權取得之對價金額，但不包括代第三方收取之金額(例如，某些銷售稅)。

(2) 實務問題：實務上有時難以判定所收取之金額是否係代第三方收取。企業開予客戶帳單中之部分金額(例如運送及處理費、其他暫墊費用、銷售稅)是否屬交易價格之一部分(即應列為「收入」或「成本之減項」)？

(3) 重要結論：企業可依 IFRS15 第 B34 至 B38 段主理人與代理

人架構判斷，決定客戶所支付之價款是否係補償企業為提供商品或勞務所發生之成本（即企業為主理人），或係企業代客戶履行該客戶之義務予另一方（即企業為代理人）。企業開予客戶帳單中之部分金額，例如運送及處理費，於按 IFRS15 第 B38 段判斷屬主理人或代理人時，可考量企業是否負責直接提供或取得勞務（包括選擇供應商）、企業對於運送及處理費之訂價是否具有裁量權、企業對於運送及處理費之損益是否非屬固定、對可向客戶收取之運送及處理費是否須承擔信用風險等，如經判斷屬主理人，則該向客戶收取之運送及處理費，應列為「收入」或「成本之減項」。

## 2. 權利金限制規定(IFRS 15 B63)之適用

- (1) 準則規定：依 IFRS15 B63 權利金收入認列限制規定，對客戶為換得智慧財產之授權而承諾以銷售基礎或使用基礎計算之權利金，企業僅於（或隨）下列事項較晚發生者發生時，始應認列收入：(a)發生後續銷售或使用；及(b)已分攤部分或全部以銷售基礎或使用基礎計算之權利金之履約義務已滿足（或已部分滿足）。
- (2) 實務問題：由於智慧財產權之授權通常與其他商品或勞務一同銷售，例如：特許經銷權通常與管理或訓練服務及設備包裹提供，如何認定特定合約屬「為換得智慧財產之授權而承諾」而應適用權利金限制規定？權利金是否可以部分適用權利金限制規定，部分適用變動報酬之規定之疑問？
- (3) 重要結論：與權利金相關之主要項目為智慧財產權之授權有關，應適用權利金限制之規定。企業不應就權利金一部分適用權利金限制規定。

## 3. 已資本化合約成本(Capitalized contract cost)之減損測試

- (1) 準則規定：依 IFRS 15 第 99 段及 101 段規定，已認列為資產之合約成本之攤銷或減損評估，除了考量與該資產相關之現有合約下之商品或勞務移轉外，亦應考量特定預期合約下將

移轉之商品或勞務，亦即企業應以預期可自該資產獲得經濟效益之總期間，決定該資產之攤銷期間及評估減損之未來現金流量金額。惟 IFRS15 第 102 段規定，於評估與該資產相關之商品或勞務換得之預期收取之對價剩餘金額時，應使用決定交易價格的原則加以評估，而參照 IFRS15 第 49 段有關決定交易價格的原則，要求企業應假設所承諾之商品或勞務將依現有合約移轉予客戶，且該合約不會被取消、續約或修改。

- (2) 實務問題：企業就已資本化合約成本進行減損測試時，評估未來現金流量是否應將預期之合約續約或展期之影響納入考量？
- (3) 重要結論：依據 IFRS15 第 99 段至 104 段及 BC 第 309 段及第 310 段指引，企業於評估與該資產相關之商品或勞務換得之預期收取之對價剩餘金額時，應考量預期之合約續約或展期之影響。

#### 4. 客戶對額外商品及勞務之選擇權

- (1) 實務問題：於評估客戶所取得額外商品及勞務之選擇權(如客戶忠誠計劃、未來購貨-折扣券、續約權及不可退還之前端費用等)是否為一項重要權利時：①僅應考量與客戶之「目前交易」，或亦應考量與客戶之「過去及預期未來之交易」？ ②僅應考量「量」因素(quantitative factors)，或亦應考量「質」因素(qualitative factors)？
- (2) 重要結論：於評估該等選擇權是否為一項重要權利時，除應考量與客戶間之相關交易(亦即「目前」、「過去」與「未來」之交易)，並應同時考量「量」與「質」等因素，其中亦包含該項權利是否為累積(例如，忠誠度點數)。
- (3) 釋例討論：
  - ①買 3 送 1 的計畫：如企業提供客戶一個優惠計畫，若客戶於某特定期間內購買 3 個產品，可免費獲得第 4 個產品，

基於過去歷史資料，企業認為客戶很有可能將會收到一個免費產品。則企業於評估時，除考量客戶在現行交易合約實質上已賺得 1/3 個免費產品外，亦應考量客戶購買額外 2 個產品以獲得免費產品之可能性。

- ②未來購貨-折扣券：企業提供折扣券給購買其商品的客戶，憑折扣券可在未來某特定日期以 25% 折扣購買下一個商品，且在發券 60 天後失效。該企業除應評估該折扣券的單獨售價對該項銷貨交易之重大性(即量的因素)外，亦應考量客戶以折扣券購貨之可能性(即質的因素)。

#### 5. 收入合約所產生之合約資產與合約負債之表達方式

- (1) 實務問題一：當一個合約包含多個履約義務時，企業應如何表達該合約？

重要結論：依據 IFRS 15 第 105 段及第 BC317 段之解釋，「每一合約」應以淨額列報為合約資產或合約負債。換言之，企業應將每一合約之合約資產或合約負債以淨額表達，而非將單一合約中之合約資產及合約負債分別認列。是以，有關合約資產及合約負債的表達，應視企業履約與客戶支付間之關係，將合約列報為合約資產或合約負債(但非同時)。亦即，應列報為合約資產或負債應視「合約層面」而定，而非依照「履約義務層面」。

- (2) 實務問題二：在收入認列模型的第一步驟(辨認客戶合約)下，將符合條件之兩個或多個合約予以合併，並按單一合約處理時，企業應如何表達該等合併合約？

重要結論：根據 IFRS 15 第 17 段及第 BC72 段之解釋，合約合併的目的係將該合約視為一個計價單位。換言之，在合併合約中，個別合約的權利及義務相互依存，將該等個別合約合併，並列報為單一合約將更能反映其相依性。故當兩個或多個合約被合併並按單一合約處理時，該合併合約應按照新收入準則之相關表達規定(IFRS 15 第 105~109 段)，按合併合

約列報為合併資產或合併負債。

- (3) 實務問題三：企業何時得將其他資產或其他負債與合約資產或合約負債相互抵銷？

重要結論：企業在決定其他資產或其他負債是否應與合約資產或合約負債相互抵銷時，應參考美國一般公認會計準則或國際財務報導準則(例如，國際會計準則第 1 號：財務報表之表達；國際會計準則第 32 號：金融工具：表達；以及 FASB 會計準則 Codification® Subtopic 210-20：資產負債表—抵銷)等之相關規定。

#### 6. 判定智慧財產授權之性質

- (1) 實務問題一：就非單一履約義務的智慧財產之授權，企業是否需判定該授權究係提供客戶「取用企業智慧財產之權利」或「使用企業智慧財產之權利」？

重要結論：依據 IFRS 15 第 BC407 段建議，就非單一履約義務之合約而言(即智慧財產權不明顯，且結合其他商品或勞務)，如果智慧財產權為主要組成部分時，則應適用新收入準則有關智慧財產權之相關規定(IFRS 15 第 B57 至 B62 段)；反之，若智慧財產權僅是微小組成部分時，則不適用。故在某些情況下，即使該智慧財產權並非單一履約義務，企業仍需判定智慧財產權之性質。

- (2) 實務問題二：如果客戶不被要求使用最新版本之智慧財產權，該授權企業所進行之活動，是否會使客戶對該智慧財產權之權利直接暴露於任何正面或負面影響(亦即，是否符合 IFRS 15 第 B58(b)段說明)?

重要結論：原則上，若客戶依合約規定且實際上亦有能力繼續使用先前版本之智慧財產權，客戶一般將不會直接暴露於智慧財產權改變之正面或負面影響。惟在少數情況下，客戶雖有能力繼續使用先前版本之智慧財產權，但因客戶通常不能選擇與智慧財產權之先前價值相互聯結，仍將被視為已改

變智慧財產權之價值。

- (3) 實務問題三：當移轉商品或勞務之活動係不可與智慧財產之授權區分，於判定該授權之性質時，該等活動是否應被考量？
- 重要結論：依 IFRS 15 第 B58(c)段解釋，於判定智慧財產權之性質時，只有在這些活動之發生不會導致移轉一商品或勞務予客戶之情況下，授權者預期之活動才會被考量。該條件並沒有指出，當所移轉之商品或勞務為單一履約義務時，才會被排除在外。故依上所述，當移轉商品或勞務之活動係不可與智慧財產之授權區分，於判定該授權之性質時，該等活動仍應被考量。

#### 7. 合約可執行性及終止條款

- (1) 實務問題一：如果收入合約能被合約之任一方在任何時點終止且無須支付任何補償金(亦即，不是支付合約到期移轉商品或勞務的金額)，則應如何決定該合約之存續期間？

重要結論：該收入合約之合約期間並未延伸至企業交付商品或勞務時點後。例如：企業與客戶簽訂勞務提供合約，且企業將持續提供勞務直到合約終止；如合約能被合約任一方終止，且無須支付任何補償金(亦即，沒有終止罰金)，則本例之合約期間並未延伸至勞務提供後。

- (2) 實務問題二：如果收入合約能被合約之任一方在任何時點終止，且無須支付任何補償金，而該終止合約之權利僅及於某一小段特定期間，則應如何決定該合約之存續期間？

重要結論：該收入合約之合約期間為存續至可行使該終止合約權力為止。例如：企業與客戶簽訂一個 2 年的提供勞務合約，合約任一方自合約開始 15 個月後，即可終止合約且無須支付補償金予另一方，則合約期間應為 15 個月。

- (3) 實務問題二：如果收入合約之終止，終止的一方須補償另一方，則應如何決定該合約之存續期間？

重要結論：該合約之存續期間為該合約敘明之特定期間，或

持續至終止合約無須支付補償金之時點。例如：

①企業與客戶簽訂一個 2 年的提供勞務合約，合約一方可藉由補償另一方，以終止合約。因合約已敘明特定期間，故本例合約期間為 2 年。

②企業與客戶簽訂一個 5 年的提供勞務合約，企業每季賺取一定的費用，另如果指定的績效指標被滿足，企業將在 5 年服務期滿可獲得績效獎金。又合約任一方於 2 年後終止合約；然而，如果合約被終止，客戶必須支付相關績效獎金之費用，這原本只須在合約結束才支付。故本例之合約期間為 5 年；如果合約被終止，客戶必須給付原本僅在合約期滿才須支付之績效獎金，且決定該項付款金額之條件有可能在合約期間會有所調整。這表明，在合約開始時，強制執行的權利和義務存在超出前兩年。

(4) 實務問題二：如果企業以往有未收取合約所賦予之應收終止補償金的慣例，該慣例是否會影響合約期間的評估？

重要結論：取決於該項慣例是否有受到法律限制當事人執行的權利和義務，僅有當該項慣例受到法律限制當事人執行的權利和義務時，才會影響合約期間。例如：企業與客戶簽訂 24 個月提供勞務合約，合約一方可藉由補償另一方，以終止合約，且企業過去有案例，允許客戶在 12 個月後終止合約並未強制收取終止補償金。在這種情況下，如企業允許客戶在 12 個月後終止合約並未強制收取終止補償金的以往案例，會對合約期間產生影響，僅在該案例改變當事人強制執行的權利和義務。如果以往案例未改變當事人強制執行的權利和義務，則合約期間為 24 個月的規定期限。

(三)會議討論情形：

1. 會員對於 TRG 代表報告之研議結果並無太多意見，但對於 TRG 選擇討論議案的標準提出質疑。部分代表認為，IFRS 15 涉及行業廣泛、交易型態差異很大、複雜程度不一，常常發生

在現行準則規定下適用疑義，但向 TRG 提出詢問後，即石沉大海，不知道到底是問題可以在現行準則下即可以處理，還是已被列入討論議案只是還未討論，建議 TRG 可以公布選案標準、受理案件之處理情形以及議案排程；另法國代表也建議 TRG，應針對已開會形成的結論，做一彙總表，讓外界查詢與遵循，也可避免重複詢問。TRG 代表回應表示，目前已受理處理案件約 50 件，問題在被正式納入議案前，必須要被確認係一共通性問題（非單一個案），所以 TRG 針對單一問題必須蒐集到足夠多案例，就各案例找出原則，才能進一步討論形成準則指引。會將各國代表意見帶回去，向 TRG 會議成員報告。

2. 會議中亦有代表提出建設公司收入認列問題，詢問是否可以在預售階段認列收入？如果之後價格變動可否調整認列收入？會議結論認為，所舉案利得否認列收入，應依照合約認定於該時點是否已滿足收入認列條件，本問題在現行準則下即可以依準則處理，並非準則處理疑議。

#### 四、非一般公認會計原則之財務指標使用指引（non-GAAP Financial Measurement Consultation Report）

(一)背景說明：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, proposed statement）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為並無一標準供各界遵循，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。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。指引重點包含：

1. 非一般公認會計原則財務指標定義（defining the non-GAAP financial measures）：應清楚定義每項非一般公認會計原則財務

指標，詳細說明計算基礎，並應與一般公認會計原則財務指標顯著區分。發行人並應說明提供該財務指標之理由，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。

2. 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。
3. 調節（reconciliation）：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之計算方式，並予以說明。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，應說明計算方式。
4. 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）：提供非一般公認會計原則財務指標時，應符合跨期間一致性，並應提供比較期間之資訊。
5. 經常性項目（recurring item）：發行人產製非一般公認會計原則財務指標調整影響過去及未來期間之事項（如重整成本或減損損失），應屬經常性或常見之項目。
6. 不偏性（unbiased）：發行人不應為避免對市場造成負面之影響，而以非一般公認會計原則財務指標取代一般公認會計原則財務指標。

## （二）本次會議討論重點：

為了解各界意見，IOSCO 於 2014 年 9 月 8 日發出聲明，建議在 2014 年 12 月 5 日前提出意見。依 IOSCO 統計結果，本次意見徵詢，共計收到來自 21 個回復者提出之意見，意見內容主要包含 11 個非 GAAP 財務指標，本次會議主要係報告各界意見

回復情形，主要意見包含：

1. 非一般公認會計原則財務指標之使用
2. 由於非一般公認會計原則財務指標缺乏標準化意義，所以很難在不同發行人間之非一般公認會計原則之財務指標作比較
3. 非一般公認會計原則財務指標之範圍
4. 適用性招股
5. 非一般公認會計原則之財務指標的定義
6. 國際間之一致性
7. 實質重大性
8. 會計師對於非一般公認會計原則財務指標之參與
9. 資訊的交叉引用

## 五、其他討論議題－IAS 17「租賃」修正草案

### (一)問題背景：

1. 案例說明：國內某航空公司現行依 IAS 17 規定係將租賃之飛機以營業租賃方式處理，故未認列相關資產及負債，惟依 IASB 與 FASB 於 2013 年 5 月發布之 IAS 17「租賃」修正草案，該等租賃之飛機將於財報上認列"使用權資產"及"租賃負債"(類似資本租賃作法)。經該航空公司評估，以 105 年底租機約 27 架計算，將導致該公司負債增加約 20 億美元，且需認列匯率變動所產生之兌換損益，加劇本期損益之波動。爰向本會提出建議，IAS 17 草案如經 IASB 發布施行並經本會採用後，本會應將航空業排除適用租賃公報，或雖適用 IAS 17 惟可循過去國外營運機構模式，將所有權資產及租賃負債淨部位進行評價，匯率變動之影響數認列於其他綜合損益。
2. 目前我國航空業之會計處理：本會 88 年間曾參考英國、加拿大、日本做法，同意航空業以「資本租賃」方式購買飛機，得參採英國模式，如為此舉借之外幣（非功能性貨幣）負債，且後續持有期間之收入係亦為外幣，則得將資產及相關負債視為

國外營運個體，以避免匯兌損失。惟嗣後因我國已於 102 年起逐步全面採行 IFRSs，爰廢止上開豁免性作法。據悉，目前我國航空業對於租賃飛機係以營業租賃方式處理，故尚無需於報表中認列全額之資產及負債。惟如 IAS 17 草案通過，並經本會認可實施，則航空業將無法再對該等租賃交易視為營業租賃，即須於財報上認列「使用權資產」及「租賃負債」(即類似資本租賃作法)，如舉借之負債非功能性貨幣、後續收入非功能性貨幣，可能會增加報表上之匯兌損失。

3. 由於我國航空業對 IAS 17 草案提出可能衝擊影響，為避免降低國內業者競爭力，並為瞭解國際實務做法，爰藉本次會議提出問題，向各國代表詢問。

(二)討論議題：

1. 我國之前於 88 年之豁免性作法，係參考英國、加拿大、日本之規範，目前該等國家航空業做法如何？是否仍同意航空業得採取類似之豁免性作法？
2. IAS 17 草案對於航空業類此之飛機租賃交易，使否有評估影響情形如何？有無接獲業者有反映準則適用困難之情形？

(三)各國代表意見：

1. 英國：

(1) 英國會計準則架構：

- a. 本會之前 88 年參考之 TR 504 及 SSAP 20 等規定，均已被廢除。目前英國已逐步全面採用 IFRSs(Fully adopt IFRSs)，現行對於會計準則之作法，係規範於英國 FRS 100 規定，該規定對各種公司應採用何種會計準則有詳盡的規範，其中上市公司(Listed company)已完全採用 IFRSs，另外非上市公司則分別採用 FRS 101、FRS102、FRS 105 及 FRS106 之規範。
- b. 英國對於上市公司係採全面採行 IFRSs，並無其他調整規範，故有關航空業租賃飛機，不會再有任何例外規定，一切依循 IFRSs 之規定辦理。(惟由於非上市公司並未完全採用 IFRSs，

故英國對該等非上市公司，仍允許存有例外之規定)

- (2) 英國航空業實務作法：英國採行 IFRSs 後(即原豁免規定廢止後)，並未有接獲航空業有任何反應因此造成鉅額損失認列之情形。目前該國航空業對於飛機租賃，係以資本租賃方式於帳上認列租賃資產及租賃負債，如因借款貨幣非功能性貨幣、或因為營運期間收到非功能性貨幣收入，一般實務做法係以避險交易或購買相關金融商品等方式，以規避匯兌風險。採取避險交易，可以讓經濟實質改變，達到真正的降低經濟實質上企業承擔之匯兌風險，財報上反映之資訊亦可與經濟實質相符；故英國代表認為，雖然該等豁免規範在 IFRSs 下已被廢止，但由於企業可採行避險交易以降低匯兌風險，就結果來說，兩者並未不同，所以應不致有準則適用困難之情形。

## 2. 加拿大：

- (1) 目前加拿大上市公司已全面採用 IFRSs，本會之前蒐集資料，有關英國同意遞延分攤匯兌損失之作法，已被完全廢除。
- (2) 目前加拿大航空業之飛機租賃，多係以資本租賃方式處理，對於帳列租賃資產與相關負債不一致，可能產生之匯兌損益，實務做法係以避險交易或購買相關金融商品等方式處理。並未獲悉有任何航空公司反應，因採行 IFRSs 後，因匯兌損失不得再遞延分攤，會造成鉅額損失。
- (3) 加拿大代表表示，以他個人意見，實務上企業處理類似這種匯兌變動風險，最直接降低企業風險之方式，應該是採取避險商品交易，也是最單純容易的。他不清楚當初為何英國會採行這種豁免規定，猜測或許 20 年前類似避險交易商品並不如目前普遍，成本也可能較高，但目前這種避險交易，尤其是匯率避險，是很普遍的接受度很高的。
- (4) 有關避險費用很大乙節，加拿大代表認為，避險費用的高低是經濟活動供需的平衡點(航空業與金融機構)，企業本身在

做規劃時就要考量要不要支付避險費用，實務上避險費用相對於可減少之匯兌波動風險，應該是企業可以接受的代價。企業要選擇支付避險費用或是承擔匯兌風險，都是經濟活動的一部分，而會計準則就是忠實反映經濟實況，不是反過來影響經濟活動，身為監理機關，不應以降低某一產業之費用支出，就允許採取會計上的例外處理。

### 3. 日本：

- (1) 日本目前並未完全採用 IFRSs，本會 88 年蒐集之規範，目前仍沿用。
- (2) 目前對於航空業購買飛機，資產及相關負債即使貨幣不一致，因其於原始入帳時之匯率，於持有期間並不會改變（年底仍以購買時之歷史匯率再衡量），所以持有期間不會造成任何匯兌損失。
- (3) 另由於目前尚未完全採用 IFRSs，所以對於 IAS 17 草案，如實施後之影響，並未評估。

### 4. 泰國：

- (1) 泰國目前上市公司均完全遵循 IFRSs 之作法，就他理解，IFRSs 對於這種交易，並沒有允許不認列匯兌損失的可能。所以，航空公司這種飛機購買或租賃交易，如要降低匯兌損失風險，勢必要採取匯率避險交易，目前並未有航空公司反映有無法負荷避險成本之情形。
- (2) 泰國目前也在評估 IAS 17 可能影響(他個人認為，主要影響情況，應該不會是在飛機租賃這種交易方式)，但在此之前，泰國目前也還在討論認可之過程，並洽詢台灣目前認可進度與程序。

### 5. 以色列：

- (1) 以色列目前已完全採用 IFRSs，並沒有對於航空業之類此交易，設有任何例外規定。
- (2) 以色列航空公司對於飛機租賃，實務上都是採取資本租賃的

方式；以色列代表認為，以飛機租賃通常期間很長、金額很大、買賣雙方交易特性等，經濟實質上應屬於融資租賃，也很難說風險報酬沒有移轉，所以會計處理應與經濟實質相同，以資本租賃方式處理，是較適當、與經濟實質相符的做法。

(3) 如果非功能性貨幣造成之匯兌風險，是屬於另外的議題，該風險應由金融工具方式，直接於經濟實質上消除，不應與租賃實質混為一談，如果為了避免非功能性貨幣負債或收入之匯兌風險，說依專業判斷屬營業租賃，似乎是不妥適的做法，也不符合經濟實質之表現。會計應該是經濟實質的表現，而不是影響經濟實質表現的工具，所以，在有可解決方式(避險交易)降低準則適用影響之情形下，不應為了將低特定行業之避險成本，做出變動準則之例外規定。

(4) 由於以色列目前航空公司對於飛機租賃都是以資本租賃方式處理，所以即便 IAS 17 實施，對於航空業之影響應屬有限。

## 【第二部分：審計部分】

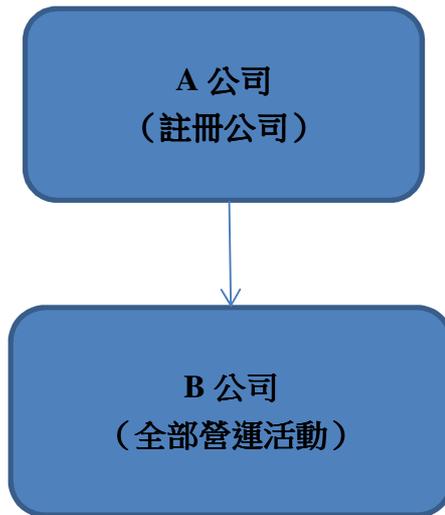
一、 探討議題 I：有關 Letterbox audit 是否適用 ISA600 之規定

(一) Letterbox audit 定義：

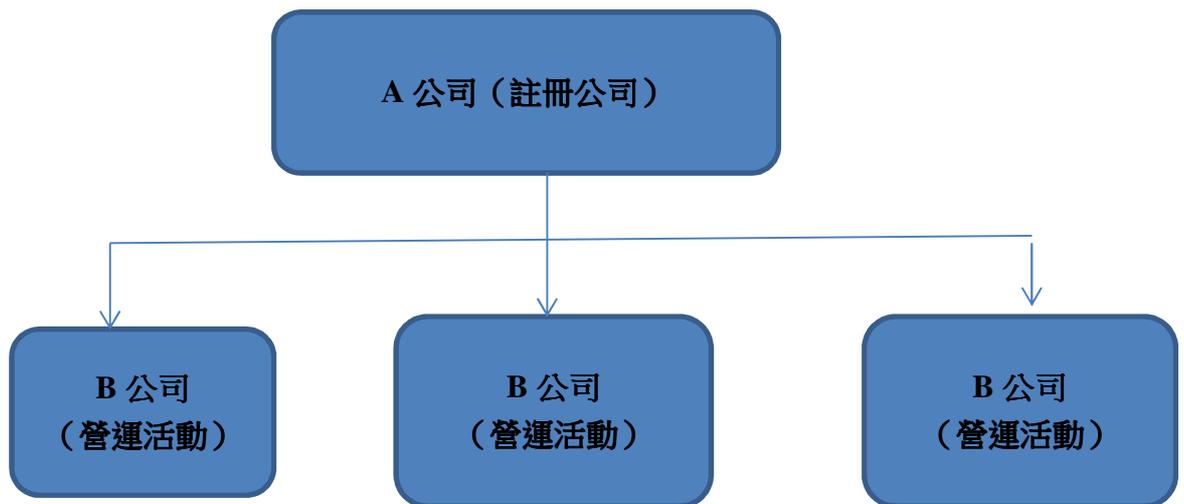
1、Letterbox audit 係指集團財務報告之查核雖然由主要會計師簽證，但是該集團主要之營運、會計報告及管理運作都在另一個國家（或其他司法管轄區）發生，且主要的審計工作都在另一個國家（或其他司法管轄區）進行查核，這樣的狀況稱之為 Letterbox audit。有關 Letterbox audit 是否適用 ISA600、是否有可行性或實務上是否有窒礙難行、及是否符合成本效益原則，近來存有不同意見。

2、本次會議 IAASB 盧列下列四種 Letterbox 架構，分述如下：

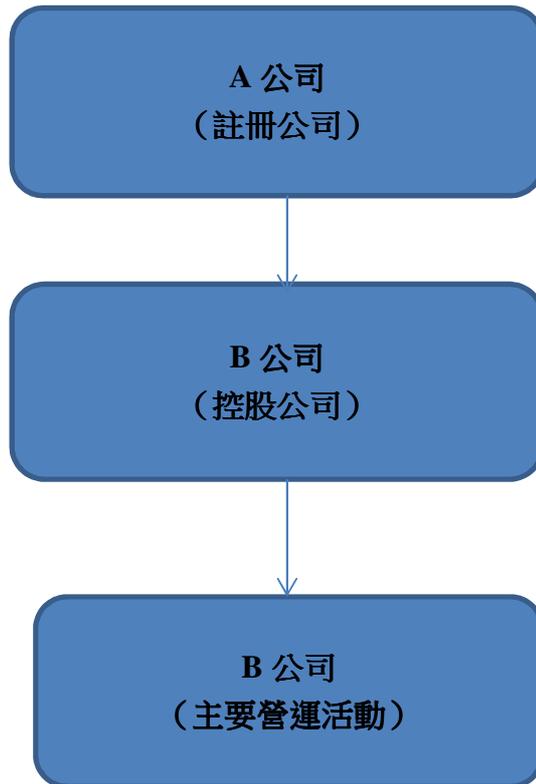
(1) 情況一：該公司在其註冊之司法管轄區內無任營運活動，公司所有的營運活動都在另一個司法管轄區發生：



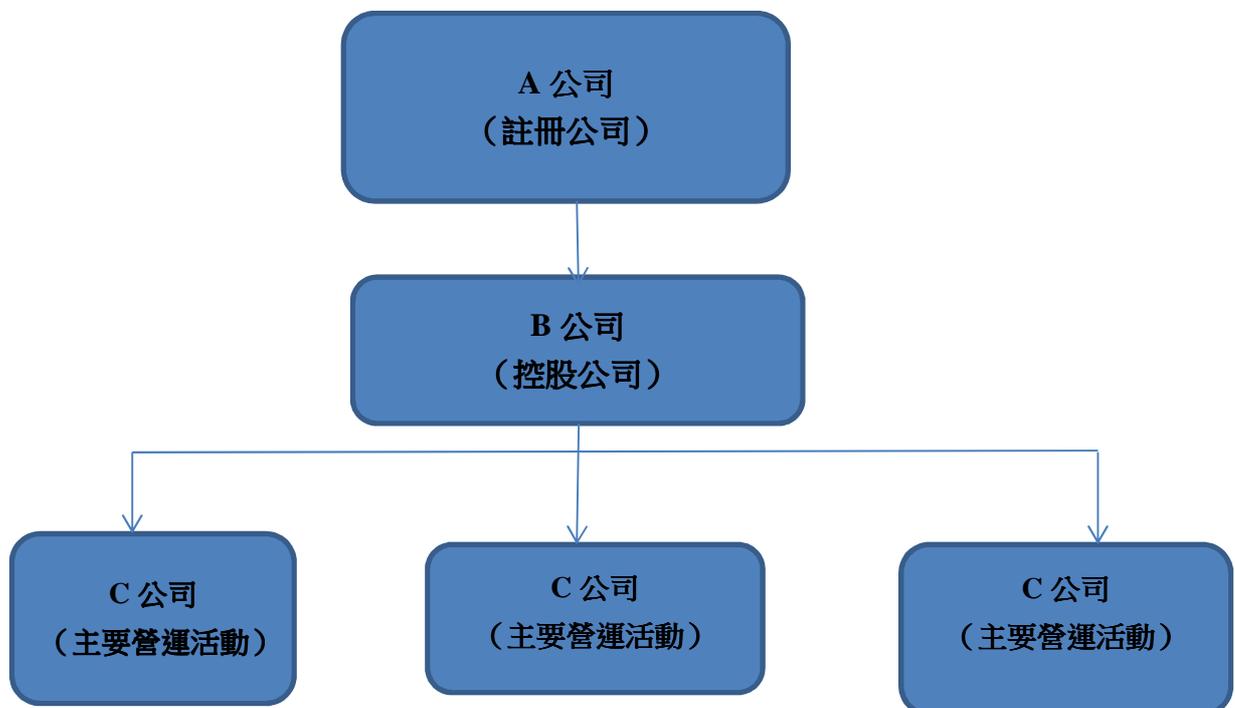
(2) 情況二:該公司在其註冊之司法管轄區內無任營運活動，主要營運活動在不同分支機構或單位（不同分支機構或單位位於同一司法管轄區）內發生：



(3) 情況三:該公司在其註冊之司法管轄區內無任營運活動，透過控股公司其主要營運活動在其他司法管轄區內發生：



(4) 情況四:該公司在其註冊之司法管轄區內無任營運活動，透過控股公司，其主要營運活動在不同分支機構或單位（B、C 公司位於同一司法管轄區）內發生：



(二) 本次會議關於 Letterbox audit 之討論重點：

- 1、若 Letterbox audit 集團審計包含超過一個組成個體，是否有 ISA600 相關規定之適用？若有 ISA600 相關規定之適用，IAASB 是否須要針對 Letterbox audit 增加新的規範或指引？
- 2、與會國家代表表示，Letterbox audit 獨特之處係公司通常僅有一個註冊單位、或通訊地址位於同一國家或同一司法管轄區內，但是管理階層或全部（主要）經濟活動，包括對於集團財務之控制力卻在別處（或別的國家）；在這樣的情況下，註冊國家或司法管轄區對於海外那些全部（主要）經濟活動或集團財務控制力之監督管理將相對薄弱（或限縮）。對於該公司註冊國家的會計師來說，若要求其必須持續與公司管理階層（該管理階層通常在別處、更甚者位於海外）溝通討論、或要求其持續獲得關於該公司之企業風險或與風險評估相關審計工作之適當瞭解，可能有實務上窒礙難行之處。是以，要求會計師進行有效之風險評估、或決定控制風險、或重大誤述風險之高低、甚而依據風險評估結果設定查核程序之範圍，對會計師來說勢必增加其困難度及挑戰性。
- 3、此外，IAASB 代表透過電話會議表示，目前尚未獲得關於公司應用 ISA600 在 Letterbox audit 情況下之更多（進一步）資訊，亦未獲得關於公司因為這樣的狀況採用其他較好（實用或合理）替代方式或程序等資訊。然而，對於上開情況，IAASB 工作小組初步之共識是，Letterbox audit 既然在集團查核中包含一個以上之組織個體，仍應有 ISA600 之規範，但工作小組也同意，在沒有實務參考應用範例或解釋之情況下，也不是可以很簡單即以認定 Letterbox audit 全部規範均需遵循 ISA600 之標準予以適用。

**（三）初步設定未來討論議題及方向：**

- 1、會議初步討論，針對 Letterbox audit 如何適用 ISA600 及其應用程序為何，並就未來可能面臨的實務挑戰，盧列下列議題，並指出這些不同議題之挑戰性將隨會計師事務所之規模大小、

或不同之司法管轄區而有所不同:

- (1) 執照議題:會計師或審計員在不同的司法管轄區對於擁有執照與否,將影響是否得參與審計工作的結果,例如當地法令或規範可能限制(或排除)無照的審計員參與查核或簽證審計報告。
- (2) 工作底稿議題:工作底稿(正本或影本)在不同司法管轄區內傳送可能會有不同的限制,不同地區風險評估及規定、以及各司法管轄區法令規範對於如何分享工作底稿之規定不同,均有可能導致增加其複雜度。
- (3) 公費議題:若需維持同一水準(或一定水準以上)的公費、查核品質及監督,在諸多偏遠地區可能會有實務上的困難度。
- (4) 法規議題:不同的規定或制度對會計師(或審計員)有不同的解釋或期望,另外,部分審計工作是否重覆亦需考量。
- (5) 語言及文化議題:不同國家(或司法管轄區)不同語言及文化隔閡,都將造成集團會計師有效監督或執行查核工作困難度。

2、此外,與會各國代表多認為,關於 Letterbox audit 不會僅限於上開議題,在集團審計及 Letterbox audit 亦可能遭遇實務執行及實際應用上更多的問題,所以 IAASB 工作小組也希望往後可從各會員國獲得更多資訊,包括瞭解為何 Letterbox audit 得以排除適用 ISA600 的原因,及瞭解各國監管機關認為 Letterbox audit 應該包含 ISA600 之適用範圍等立場等。

(四) 我國審計準則公報第 54 號係參酌 ISA600 訂定:

1、國際審計準則第 600 號(ISA 600「Special Considerations—Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)」)係規範集團財務報表查核之特殊考量。我國審計準則公報第 54 號「集團財務報表查核之特別考量」主要係參考國際審計準則第 600 號(ISA 600)及美國會計師協會(AICPA)發布之第 600 號公報(AU-C Section 600)之相關規定訂定。我

國審計準則公報第 54 號主要規定包括：

- (1) 集團主辦會計師責任：集團主辦會計師應對每一組成個體決定是否為其查核人員之工作承擔責任：(1)不區分責任(集團主辦會計師承擔組成個體會計師查核責任)(2)區分責任(集團主辦會計師不承擔組成個體會計師查核責任；ISA 600 採「不區分會計師責任」方法，惟會計研究發展基金會考量我國實務情形、且美國 AU-C 600 審計準則對會計師責任方式允許區分規定，故我國審計準則公報第 54 號採「允許區分責任」)。無論集團查核報告是否提及組成個體查核人員，集團查核意見仍由集團主辦會計師或其所屬事務所負責。
- (2) 承接與續任、整體查核策略及查核計畫、瞭解集團、組成個體及其環境、瞭解組成個體查核人員：集團主辦會計師於承接與續任案件時，應取得對集團、組成個體及其環境、組成個體查核人員等瞭解。
- (3) 重大性及因應所評估之風險：集團查核團隊應決定集團財務報表整體重大性，至組成個體重大性之決定應考量所有組成個體，並應對評估之財報重大不實表達風險設計及執行適當之因應對策。

2、目前我國尚無公開發行公司或會計師反應關於 Letterbox audit 是否適用 ISA600 或相關疑義，考量我國審計準則係採與國際審計準則(ISAs)接軌之方式，我國會計研究發展基金會先就 ISAs 與我國審計準則具重大差異者優先修訂，至 Letterbox audit 相關疑義是否影響 IAASB 新準則之訂定、或於現行準則(如 ISA600)內增加相關說明，致影響(或調整)我國相關審計公報之規定，金管會將持續注意續後發展，及持續關注後續國際組織會議(如 ISOCO C1 或 IFIAR)關於此議題之討論情形。

二、探討議題 II：有關未遵循法令規章(Non-compliance with Laws and Regulations)草案之議題

(一) 未遵循法令規章(NOCLAR)：

- 1、目標：期望所有會計師遵守誠信及職業準則，致力於公共利益，使管理階層明確知悉未遵循法令規章（NOCLAR）之後果，並期使管理階層針對反法規行為設法糾正或補救，甚而採取進一步致力於公共利益之行動。
- 2、內容：主係規範當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或揭露，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，會計師得不揭露所發現之可疑不法行為，例如會計師人身安全受到威脅等情況，在前開不揭露情況下，會計師應審慎考量是否應立即終止委任。

（二）會議討論：

- 1、本案係國際會計師執業道德準則委員會（IESBA）就「客戶未遵循法令或規定」草案，對外徵詢意見，IESBA 於會議中針對外界意見進行討論，各國代表主要關切議題包括：要求會計師向主管機構揭露未遵循法令規章（NOCLAR）情事、賦予會計師權限揭露未遵循法令規章予有關當局、需被揭露之未遵循法令規章（NOCLAR）樣態、當地國主管機關之權限、若會計師在無法律保護下是否受有不成比例規範情形、及與國際審計準則（ISA）之標準一致與相互關聯等（例如將可疑非法行為 Suspected illegal act 修正為未遵循法令規章 Non-compliance with Laws and Regulations）等。
- 2、此外，會議中亦討論關於 Section 225，在某些情況下必須逾越保密義務以作出適當揭露及符合公眾利益；並進而討論 Section 360 關於會計師對於未遵循法令規章之揭露義務、應揭露未遵循法令規章之樣態、應揭露之行為門檻，以及前任會計師與繼任會計師之溝通聯繫等；與會各國代表對上開 IESBA 草案大多表示支持，但也同時希望會計師職業道德規範提出更佳（或更詳細）之指引規範，例如若規範

專業會計師（PA）在某些情況下發現未遵循法令規章行為（例如審計客戶為與公眾利益攸關之個體），應加強揭露之程度，而會計師於查核過程中發現受查客戶有舞弊或非法行為時，如何在保密義務與對公眾利益之責任間取得衡平等。

（三）我國相關規定：

- 1、我國審計準則第 29 號「法令遵循之考量」訂有與前開草案類似之規定，例如：要求查核人員（會計師）以專業上懷疑態度，實施查核規畫及執行查核程序，俾能對受查者客戶是否有未遵循法令、受查者業務經營涉有違反法令規定等情事提供警覺；若會計師認為可能存有未遵循法令項時，應與受查者管理階層討論，如懷疑高階管理階層或董事會成員涉及未遵循法令事項時，應向較高一級之管理階層、董事會或監察人報告，如認為無人會因其報告而採取行動或無法確定報告對象時，則應考慮徵詢律師或法律顧問意見；若會計師認為客戶最高管理階層涉及未遵循法令事項時，應考慮是否終止委任。
- 2、此議題主要係針對 IESBA 之國際職業道德準則「客戶未遵循法令或規定」草案進行討論（我國會計師職業道德規範係由中華民國會計師公會全國聯合會訂定），雖我國會計師職業道德規範目前似無該草案相關公報規定，然如前所述，我國審計準則公報已有類似規定，本組將持續注意後續國際組織會議關於此議題之討論情形。

三、有關 ISA700 等公報之發布修正

（一）IAASB 於 104 年 1 月 15 日發布修正 ISA 700

- 1、ISA700「Auditor's Report 會計師查核報告」主要修正內容包括：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」；並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；該號公報自 105 年 12 月 15 日起生效。

- 2、另 IAASB 配合 ISA 700 之修訂，同時發布新增 ISA701「查核報告中溝通重要查核事項」，及修訂相關審計準則公報，包括 ISA 705「無保留意見外之查核意見」、ISA706「查核報告中之強調段及其他段」、ISA570「繼續經營假設」、ISA 260「與公司治理單位之溝通」等。

## (二) 我國審計準則公報將配合修正:

- 1、針對 IAASB 修正發布之 ISA700，與會各國代表多表示肯定，未來會計師之查核報告，將對投資人提供更多查核相關之資訊，對於會計師出具查核報告所依據之基礎及其專業判斷，有更明確之陳述，將有效提昇查核報告之透明度，並有助於強化會計師責任之釐清。
- 2、為提供投資人更多有關企業財務報告之攸關資訊，且使我國查核報告與國際查核報告具一致性，我國將配合 ISA700 及其相關國際審計準則修(增)訂我國審計準則公報，中華民國會計研究發展基金會自今年(104)年起進行翻譯、撰擬準則及討論，金管會將持續與會計師公會及會計師事務所加強溝通，並舉辦宣導會，增進會計師業者瞭解，俾推動與國際審計準則接軌。

## 四、IAASB 於 2015~2016 年之工作計畫

- 1、完成目前之專案，包括 IOSCO 會計師事務所資訊透明度專案，

希望未來會計師事務所可提出每年年報，揭露財務、審計/非審計服務等資訊；另配合修正 ISA800 特殊考量相關準則公報，及完成會計師查核報告準則實施後之檢討活動。

- 2、進行新的研究計畫，包括 ISA600(集團審計) Letterbox audit、品質管制、與金融機構相關之特殊查核考量、品質控制專案等。
- 3、針對未來工作事項持續蒐集外界意見，包括專業懷疑、ISA315(風險評估)、資料分析及整合性報導等事項。

### 【第三部分：資訊揭露部分】

#### 一、 整合性報導 (Integrated Report)

(一) 背景說明：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 (former IOSCO Executive Committee) 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) 會議討論重點：

本次會議主要邀請 IIRC 代表 Mr. Jonathan Labery (策略辦公室主任, Chief Strategy Officer)及 Mr. Oliver Servais (資深顧問, Senior Advisor)與會報告 IIRC 目前推動的整合性報告架構，並邀請兩家企業作實務案例的分享。由於前次在比利時布魯塞爾的 IOSCO C1 小組會議中，與會業者建議於本次會議中邀請金融業及電信業代表分享導入整合性報告經驗，所以本次會議業界代表分別為西班牙銀行(Banco Bilbao

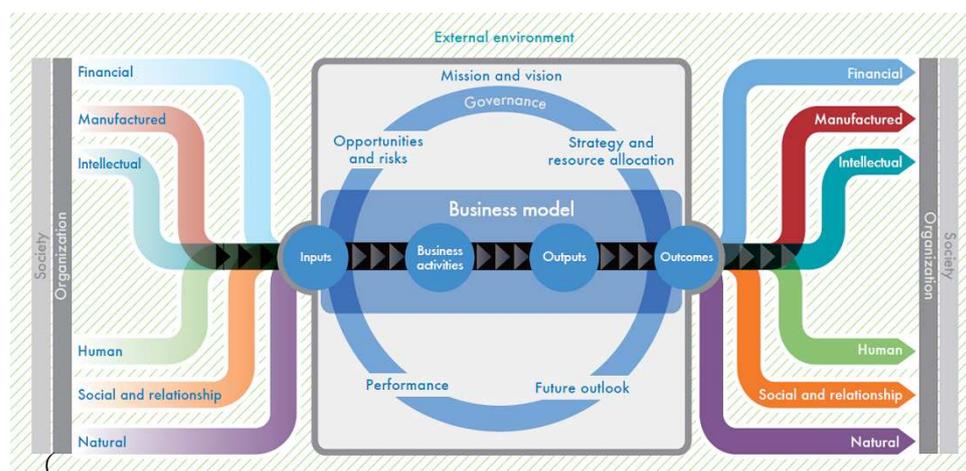
Vizcaya Argentaria, BBVA)代表 Mr. Antoni Ballabriga (Global head of Corporate Responsibility)，以及西班牙電信集團 (Telefonica)代表 Ms. Elena Valderrabano (Global Head of Corporate Identity & Sustainability) 分享經驗。

與會代表對於整合性報告仍存有許多問題，如：資訊範圍如何界定？資訊正確性之確保？如何避免不肖企業藉由資訊操作股價？資訊間之可比較性？等等，IIRC 代表、BBVA 代表及 Telefonica 代表均沒有正面提出明確的解決或回應，惟仍表示整合性報告係未來趨勢，各技術面問題可以透過各界討論解決。

以下就各代表報告內容摘要如下(本部分各代表均係出席會議以口頭方式於會中報告，均未提供書面參考資料)：

#### 1. IIRC 代表：

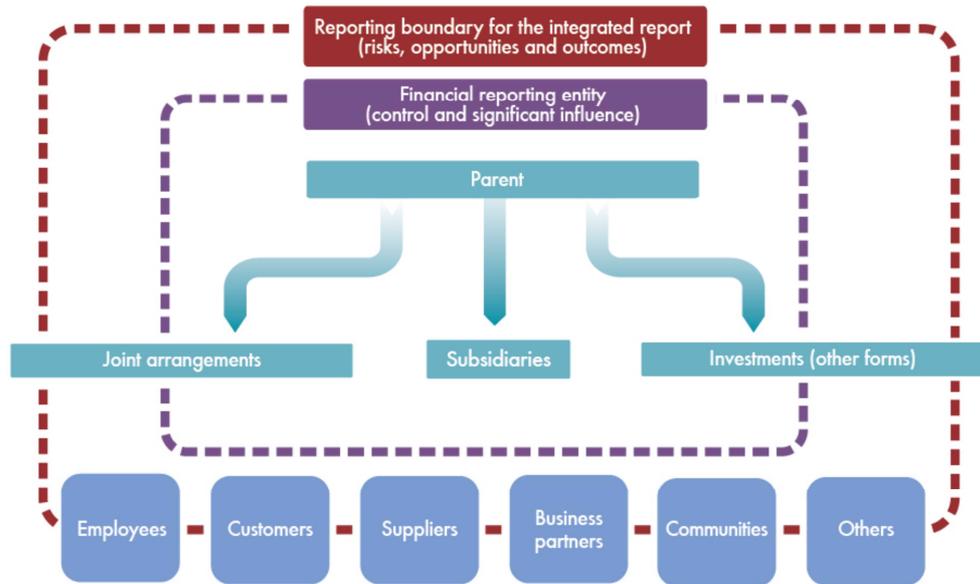
IIRC 於 2013 年提出第一版整合性報導架構，描述企業價值之創造源自於六種資本，分別為：財務資本 (Financial Capital)、製造資本 (Manufactured Capital)、智慧資本 (Intellectual Capital)、人力資本 (Human Capital)、社會關係資本 (Social and Relationship Capital)、自然資本 (Natural Capital)，並透過企業營運模式與外部環境、社會的管理，說明企業如何利用六種資本營運及創造永續的績效，企業價值創造過程如下圖一。



(圖一：IIRC 整合性報導架構下，企業利用六種資本創造企業價值過程)

IR 架構之中，並非所有資本都需要被揭露於報告之中，組織應挑選足以影響組織創造價值的重大性資本 (material capitals) 來呈現，而對於六項資本的規範也不是強制性，組織可以根據本身之需求進行分類。例如與外部利害關係人的關係以及品牌與商譽，在架構之中皆歸屬於社會關係資本之中，但企業可以自行將上述兩項各自獨立成組織所重視的資本，進而揭露於 IR 之中。

IIRC 並於整合性報導架構中提出七大指引原則及八大要素。七項指引原則 (Guiding Principles) 分別為策略焦點與未來方向 (Strategic focus and future orientation)、資訊的連結性 (Connectivity of information)、利害關係人關係 (Stakeholder relationships)、重大性 (Materiality)、簡潔 (Conciseness)、可靠性與完整性 (Reliability and Completeness) 以及一致性與可比較性 (Consistency and Comparability)。八項整合報告的內容要素 (Content Elements) 分別為：組織綜覽與外部環境 (Organization overview and external environment)、治理 (Governance)、商業模式 (business model)、風險與機會 (risks and opportunities)、策略與資源分配 (Strategy and resource allocation)、績效 (Performance)、展望 (Outlook)，以及編制與呈現基準 (Basis of preparation and presentation)。IIRC 並不認為內容要素就是一份整合性報告中資訊呈現的標準架構，它也不要求一定要依照此一順序來報告，而它只是整合性報告連結各種資訊的一種方式。組織整合性報告的內容，其實會因個別組織的實際處境 (circumstances) 而有不同。也因此，在 IR 架構中是以問句的方式來陳述需要報告的內容。



IIRC 對於與會代表詢問，整合性報告範圍如何決定？IIRC 提出說明，認為，整合性報告範圍的確是導入整合性報告的首要關鍵，可以從兩方面探討，第一為報告主體為何，第二為辨認風險與酬勞歸屬。IIRC 認為，企業在編製整合性報告時，應基於企業永續經營策略與企業價值提升，而不單單僅是被動遵循法規。這點也是主管機關在推動整合性報告時，應該要使企業認知，整合性報告的目的，並不僅僅是資訊揭露、或是被迫遵循法規，應該要思考如何利用整合性報告的思維以提升企業價值。

2. 西班牙銀行(Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, 下稱 BBVA) 導入整合性報告案例分享：

BBVA 是總部設在西班牙的一個全球性的金融集團，在全球 30 個國家提供跨業務，是首批參加 IIRC 在 2011 年推動整合性報告的試點指標公司，並在 2012 年開始編製整合性報告，目前 BBVA 已停止編制企業社會責任報告。本次會議邀請 BBVA 全球營運總裁 Mr. Antoni Ballabriga 與會分享心得。

BBVA 認為，在導入整合性報告過程中，最困難的是如何在各項資本間辨別與權衡，依其辨認結果，該集團內

最重要的元素是人力資本和金融資本，其判斷重要與否的關鍵標準，主要是依據利益相關者之利益，尤其是投資者之利益。BBVA 認為集團順利導入整合性報告的關鍵因素，是科技應用程式的協助，運用科技軟硬體的協助，可以加強財務和非財務信息的連結，並可以加強客戶資訊管理，目前公司仍不斷使用創新科技城持續改善。

BBVA 導入後最大的利益，是集團內擴業、跨部門間資源的整合與流通變得更強，除可以強化集團策略目標，各方面如金融、環境、社會和治理方面的表現也同時獲得發展。投資者和其他利益相關者，可以透過整合性報告知道集團未來長期規劃，對於企業資金穩固亦有幫助。

### 3. 西班牙電信集團(下稱 Telefonica)整合性報告案例分享：

西班牙電信在全球 24 個國家提供通訊和娛樂服務，服務範圍涵蓋歐洲和拉丁美洲，該集團為是歐洲第 7 大電信業，其市值為 Eurostoxx50 排名第 18 位。Telefonica 自 2012 年起以推動編製整合性報告，本次會議邀請 Telefonica 全球永續發展總裁(Global Head of Corporate Identity & Sustainability) Ms. Elena Valderrabano 與會報告推動編製整合性報告的心得。

Elena 認為，我們正經歷世界快速大幅變化的歷程，這次歐洲經濟危機，再次告訴我們，市場和企業在現實運作中，永遠比你想像的更複雜。在大學教導的傳統會計和財務估值模型的相互作用，都是為我們提供無菌、隔離和歷史資料的數字，但對於像 Telefonica 這種科技產業，股東或利害關係人對於由過去已經發生資訊編製的財務報告，幾乎不感興趣，她們更在意的是，公司如何準備應對新全球化和快速變化？公司未來到底還有何發展？

西班牙電信花約 3 年時間，修正內部財務及營運模型，將戰略、運營、環境、公司治理、永續發展等各方面納入，

並仍在思考還有什麼需要再納入的，通過這種方式，使利害關係人能夠更瞭解西班牙電信是如何能夠創造並通過其業務模式維持在未來的價值，也可以幫助我們，從內部的角度來看，有在組織內更全面的思考和鼓勵更多的戰略性交叉思維。整合性報告目前仍是個新興議題，在全面審計上、資訊比較上，仍存有許多問題待解決，但是，Telefonica 相信，時間終究會證明這是一條正確的道路。

## 二、資通安全(Cyber Security)

此議題源自加拿大魁北克金融市場管理局希望 C1 會員說明 IOSCO 對於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。此議題經 C1 會員於 2015 年 2 月於馬德里之會議討論如下：

- (一) 各會員國從各自的經驗及案例討論，發行人若發現有違反資訊安全之情事，之前的揭露與之後的揭露程度應有區隔及不同，同時應檢視發行人揭露有關資訊安全之時間及性質。另有關現行發行人揭露義務部分，目前僅有少數國家針對資通安全資訊之揭露訂有相關指引。
- (二) 經檢視不同國家、不同產業之揭露實例，發現發行人對於資通安全資訊之揭露過於一般性，且未辨認個別之風險類型。
- (三) 會員普遍認為發行人可依企業實務運作情形揭露有關資通安全之警語(cautionary statement)。

目前我國要求公開發行公司應就資通安全訂定於內部控制制度，公開發行公司使用電腦化資訊系統處理者，其內部控制制度除資訊部門與使用者部門應明確劃分權責外，應包含資通安全檢查之控制；惟針對資通安全資訊之揭露程度於大多數國家相同，尚無訂有相關指引，本節擬持續注意國際會議之相關討論。

## 肆、心得與建議

因應國內會計及審計準則持續與國際接軌，參與 C1 會議有助於就導入 IFRSs 之經驗及監理措施與其他主管機關進行意見交流，並能及早掌握會計及審計準則之最新發展動態，爰該會議有持續參與之必要。藉由參與本次會議，瞭解國際最新會計與審計準則研議進度，並與各國與會代表分享實務上準則運用與監理方向，對我國規劃未來監理方向及持續與國際接軌，均有相當之助益。

經由上述會議討論之重要議題及與會各主管機關分享之經驗及意見，茲提出以下心得及建議：

### 一、針對 IASB 新發布之重要公報持續注意國際之實施情形，規劃我國導入工作

IASB 已於今(103)年陸續發布 IFRS15「來自客戶合約之收入」及 IFRS9「金融工具」二項重要公報，分別將於 106 年及 107 年生效，預期 IFRS15 有關變動對價之評估、控制之認定將重大影響一般產業(如電信業、營造業、資訊服務業)收入認列之金額及時點，而 IFRS9 改變金融資產之分類與衡量、減損評估方式，預期對金融業亦將造成重大衝擊。基於國內於 106 年後將針對 IASB 已發布生效之公報逐號認可，目前刻積極進行公報翻譯、差異分析、影響評估等相關導入工作，故建議持續注意國際接軌 IFRS9 及 IFRS15 之情形及因應之監理措施，俾規劃評估國內適用該等公報之時程，及早調整相關法規暨監理規定，並適時透過 IASB 與 FASB 組成之聯合過渡資源小組(TRG)線上會議，瞭解該等公報可能產生之實務問題及與會專家之意見暨 IASB 之回應意見，協助企業解決國內之實務問題。

### 二、及早掌握會計及審計準則公報草案之發展趨勢，研議國內監理法規之調整

近年間 IASB 為使財務報導更加透明、合理，並貼近使用者之需求，持續檢討相關公報規定，另 IAASB 亦配合財務報告

規定之調整，研擬財務報告揭露事項之查核草案，可能增加會計師日後執行審計工作及主管機關監理之挑戰。建議國內及早掌握會計及審計準則公報草案發展之最新動態，以適時評估相關影響，並配合調整財務報告編製、會計師查核簽證等相關監理法規。

### 三、持續參與國際組織及會議，與 IOSCO 會員、IASB 與 IAASB 代表建立溝通交流之管道

我國為 IOSCO 之正式會員，透過與會證券主管機關之經驗分享，可瞭解其他國家會計及審計準則之接軌情形及監理規定之調整，同時可藉由與其他主管機關、專家學者代表、IASB 及 IAASB 之代表交流之機會，瞭解其他國家採用 IFRSs 後之實務問題與經驗，本次出席會議藉機與他國代表討論國內實務案例有關之 IFRSs 準則適用問題，如 IAS 17 租賃修正草案及 IFRS 3 共同控制下企業合併之會計處理等，除有助於解決國內實務問題外，亦可建立國際間溝通聯繫之管道，建議持續參與國際組織及會議，與 IOSCO 會員、IASB 與 IAASB 代表建立溝通交流之管道。

### 四、持續注意整合性報導(Integrated Reporting)之發展趨勢，提升國內公司治理

整合性報導係透過單一報告呈現環境、社會、公司治理與財務等指標，促進企業與資本市場及投資人之溝通，其報導內容除歷史績效外，更需要說明企業的營運模式、未來面臨之機會與風險，以及如何透過短、中、長期的目標創造價值。國際整合性報導委員會(IIRC)自 2010 年成立後，陸續透過領航計畫(pilot program)，由多家跨國企業先行試驗整合性報導，並透過投資者領航計畫，將公司策略、公司治理，及長期價值創造之資訊更完整的傳達給分析師或投資人，發展至今已逐漸受到企業、策略性投資人及部分國家主管機關之

重視。近年國內在氣爆、食安議題之催化下，環境、社會、公司治理等永續性資訊逐漸受到投資人關注，國內亦要求特定企業應參考國際通用指引強制揭露企業社會責任報告書及非財務績效資訊。本次會議邀請西班牙銀行及西班牙 Telefonica 電信分享經驗，均表示採用整合性報導後對企業價值之提升，並強化投資人溝通。故建議應持續注意整合性報導之發展趨勢，並留意相關之挑戰，另建議持續瞭解其他國家主管機關對於整合性報導之態度或研擬之監理措施，適時納入提升國內公司治理之參考。

# 附件 會議資料