

**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)**

**2016 年第 1 次會議**

1-4 February 2016 Meeting –Bangkok, Thailand

**服務機關：金融監督管理委員會證券期貨局**

**姓名職稱：金專員旻姍**

**派赴國家：泰國曼谷**

**出國期間：105 年 2 月 1 日至 105 年 2 月 4 日**

**報告日期：105 年 4 月 7 日**

# 目 錄

壹、前言 .....	1
貳、會議進行方式及重要討論議題 .....	3
參、審計小組及 C1 會議重要討論議題與共識 .....	7
肆、心得與建議 .....	46
附件 會議資料 .....	49

## 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之爭取及努力下，金融監督管理委員會獲准加入「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)** (下稱**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。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、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、2015 年 2 月於西班牙馬德里、6 月於加拿大、10 月於香港共計舉行 11 次會議；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 會議係 IOSCO 調整各委員會組織後第 12 次召開之會議於 2016 年 2 月 1 日至 4 日舉行，地點為泰國曼谷，金融監

督管理委員會係由證券期貨局會計審計組金專員旻姍與會。本次與會成員涵括美國、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、巴西、西班牙、義大利、泰國、模里西斯及我國等 30 餘會員國。

## 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 105 年 2 月 1 日及 2 日先分別召開各小組會議，小組會議地點在泰國證管會（Securities and Exchange Commission, Thailand），並於 2 月 3 日及 4 日舉行正式會議，彙集各國意見做成結論，大會地點於泰國證管會（SEC）舉行。基於各小組會議時間重疊及我國派員出席代表人力所限，我國主係參加審計小組會議及 C1 正式會議。

### 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）審計部分

1. 目前各國及國際審計準則發展趨勢。
2. 有關 IAASB 針對品質控制、專業懷疑及集團審計 (Professional Skepticism, Quality Control, Group Audit) 等三領域發出意見諮詢稿 (ITC) 並提請會議討論。
3. 有關 IOSCO 審計品質工作小組 (AQTF) 針對審計委員會 (Audit Committee) 職責調查草案報告之議題。
4. 有關 IEASB 發布修訂會計師職業道德規範草案 (ED) 之議題。
5. 有關要求會計師事務所揭露透明性報表 (Transparency Reporting) 之議題。
6. 研議是否修正 ISA540 (國際審計準則關於會計估計、包括公允價值衡量及相關揭露等規定) 之議題。

## (二)會計部分

1. 目前各國及國際會計準則發展趨勢。
2. 完成修訂 IOSCO 與 IFRS Foundation 之合作協議 (Statement of Protocols)。
3. 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 ) 定稿 (Finalization) 及回饋聲明(Feedback Statement)。
4. 有關 IASB 發布 IFRS 15「客戶合約之收入」準則之修正。
5. IASB 重大性標準專案計畫(Materiality project)。
6. IFRS 基金會策略發展規劃(Strategic review)。
7. IFRS 基金會理事會決議，提請 IOSCO 會員國就基金會組織架構及運作之有效性部分提供意見。
8. IASB 未來討論議題諮詢(Agenda consultation)。

## (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(各項會議議程及討論資料詳後附件)：

### Monday, 1 February 2016

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

### Tuesday, 2 February 2016

Auditing Subcommittee	09:00 to 17:00
Accounting Subcommittee	09:00 to 13:00
Disclosure Subcommittee	09:00 to 14:30
IFRS Subcommittee	14:30 to 15:30

### Wednesday, 3 February 2016

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

**Policy Development – Auditing**

1. IESBA Safeguards ED – for discussion of direction of C1 comments
2. Other IESBA and IAASB EDs – for C1 information
  - a. IESBA’s Structure of the Code and Long Association of Personnel EDs
  - b. IAASB’s ED on Quality Control, Professional Skepticism and Group Audits (comments due 16 May 2016)

**Policy Development and Implementation – Auditing**

3. Current key matters related to C1 member representatives’ participation in outside groups – for C1 information
  - a. IAASB and IESBA Consultative Advisory Groups
  - b. Monitoring Group

**Implementation – Auditing**

4. C1 Member Break-out Group Discussion on IOSCO’s **Audit Committee Survey** – for discussion and review of draft report findings

Lunch – 12:30 until 13:30

***Agenda Items*** *Afternoon – 13:30 until 17:30, with a break at 15:00*

**Policy Development – Accounting**

5. 2015 Revisions to the IOSCO/IFRS Foundation Protocols – *for discussion and approval*

**Policy Development and Implementation – Accounting**

6. Current key matters related to C1 member representatives’ participation in outside groups – *for C1 information*
  - a. IASB Transition Resource Groups for IFRS 15, *Revenue from Contracts with Customers*, and the impairment requirements of IFRS 9, *Financial Instruments*
  - b. IFRS Interpretations Committee
  - c. IFRS Advisory Council
  - d. Monitoring Board

**Implementation and Enforcement – Accounting**

7. C1 Member Break-out Group Discussion on C1 Member Survey Results on Financial Reporting Surveillances

Thursday, 4 February 2016

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

**Policy Development – Accounting**

8. Applying IFRS 9 Financial Instruments with IFRS 4 Insurance Contracts (comments due 8 February 2016) – *for C1 discussion of draft comment letters and update*
9. Other IASB Proposals – *for C1 information*
  - a. Annual Improvements to IFRSs 2014–2016 Cycle Exposure Draft (comments due 17 February 2016)
  - b. Transfers of Investment Property Proposed amendment to IAS 40 (comments due 18 March 2016)

**Policy Development – Accounting and Disclosure**

10. IFRS Proposed Practice Statement: Application of Materiality to Financial Statements (comments due 26 February 2016) – *for C1 discussion and direction*

**Policy Development – Disclosure**

11. Enhanced Disclosure Task Force Report: “Impact of Expected Credit Loss Approaches on Bank Risk Disclosures” – *for C1 discussion*

**Agenda Items** *Afternoon – 13:00 until 16:00, with a break at 14:45*

**Implementation and Enforcement – Accounting**

1. IOSCO Member IFRS Implementation Sharing Initiatives – *for C1 discussion*
  - a. IFRS 9
  - b. IFRS 15

**C1 Matters**

2. Potential Improvements to C1 Processes – *for C1 discussion*

**Tour de Table**

**Wrap-Up and Future C1 Meetings** – *for C1 Information*

6-9 June 2016 – London, England

24-27 October 2016 – Sydney, Australia

Spring 2017 [Possible Dates: TBD]

## 參、審計小組及 C1 會議重要討論議題與共識

### 【第一部分：審計部分】

探討議題I：有關IAASB針對品質控制、專業懷疑及集團審計 (Professional Skepticism, Quality Control, Group Audit) 等三領域發出意見諮詢稿 (ITC) 並提請會議討論

- (一) 背景說明：2015 年 IAASB 針對如何提高審計品質期更符合公共利益發布意見徵詢稿 (ITC)，關注領域包含專業懷疑、品質控制、集團審計(Professional Skepticism, Quality Control, Group Audit)，希望藉由意見徵詢稿徵詢各國之回饋意見及透過國際會議討論，提供 IAASB 更多關於修正國際審計準則 (ISA) 等相關規定之資訊，工作計畫預計於 2015 年至 2017 年針對相關意見回饋進行準則提案討論，且研擬修正內容，並於嗣後提請利害關係人及公眾討論。



註：IAASB 初步規劃研議及修正流程時間表

- (二) IAASB 針對意見諮詢稿 (ITC) 提出下述議題之論點並請各國於 2016 年 5 月 16 日前回饋意見：

- 1、提升會計師獨立性及適時提出專業合理懷疑：專業懷疑是審計品質之基礎觀念及核心價值，如何更明確表達所有人對於簽證會計師更適當運用專業懷疑之期許？這些要求是否可以透過各項活動或文字規範在國際審計準則 (ISA) 之規定？

- 2、完備會計師專業判斷之工作底稿及相關文件：會計師工作底稿應完備至何種程度以支持會計師所表達之意見？包括會計師查核過程及必要的解釋及溝通，以支持會計師專業判斷及對財務報表整體表達之意見？簽證會計師之專業懷疑應如何將相關文件證據化？
- 3、將遵循國際審計準則規定訂為提高審計品質目標：檢視現行國際審計準則（ISA）是否健全，不論環境如何改變均足夠提供簽證會計師及簽證團隊需求？這些規定是否可在現今多變及複雜環境或未來環境改變下仍舊能使查核團隊遵循並提高審計品質？換言之，我們如何修正現行規定符合各國家提高審計品質之需求（例如面臨不同法令規定、不同監督管理、甚至如會計師定期輪調規定等挑戰）？
- 4、鼓勵會計師事務所及審計團隊積極作出審計品質管理：提高審計品質是否可以從現行品質控制準則全盤檢視？我們可以如何鼓勵事務所領導者及管理高層健全審計品質？如何加強現行準則規定使事務所重視品質覆核及過程以回應內部及外部檢查結果？
- 5、事務所應揭露透明性報表及維持審計品質之相關規範：事務所之透明性報表現已全球化，如何使投資人或其他財務報告使用者透過該透明性報告一窺事務所品質管制之系統？如何透過透明性報表或其他方式證明事務所管理階層是否有效實施審計品質管理？
- 6、事務所（包含國際聯盟所）應重視內部及外部監督管理檢查及後續改善措施：目前準則是否可明確規範事務所對於內部或外部監督管理檢查所發現缺失之後續改善？若事務所加強內部及國際盟所間之溝通並回應改善內部或外部檢查發現之缺失，審計品質是否可如我們預期之提升？若事務所過於依賴國際盟所之政策及程序，當程序不是很適當時應該如何防範或改善？

7、強化查核過程中所有查核團隊之順暢溝通及良好互動：目前準則應如何就查核過程中所有查核團隊之溝通及互動作強化？包含簽證會計師、查核團隊及所有審計查核中參與人員（例如兩個以上的審計團隊或審計成員），以及與審計委員會之良好溝通等。

**(三) 有關「專業懷疑」(Professional Skepticism) 之探討議題：**

1、目前國際審計準則對專業懷疑之規範：

(1) 專業懷疑定義：專業懷疑係發現問題之一種態度，對於造成可能誤述錯誤或舞弊之警覺，以及對於相關審計證據之評估。國際相關準則明確認定專業懷疑之重要性，而會計師獲悉相互矛盾之審計證據後，降低之前取得之文件或管理當局回答之可信程度，除非審計人員獲得更多資訊並有理由承認或相信後續獲得之證據，故審計人員被要求需審慎考量審計證據之可靠資訊。

(2) C1 會議討論內容：

A、與會各會員國針對下述領域討論：包括在審計過程中專業懷疑為何是相對非常重要的、會計師事務所及審計人員應加強政策或程序以強化專業懷疑之重要性、專業懷疑應如何取具適當的審計證據並在工作底稿記載。

B、會員國均認同，專業懷疑在各個審計程序中至為重要，從規劃及風險評估、審計證據之取得及歸入工作底稿、針對互相矛盾之審計證據嚴格評估相關風險、會計師根據取得之審計證據提出專業懷疑、至最後會計師提出查核意見，並符合公眾利益。並有會員國表示，在各國檢查事務所案例中，檢查結果仍不斷出現會計師未盡專業懷疑致查核未盡專業應有注意之情事。與會會員國建議，適時保持高度專業懷疑是提高審計品質方式，會計師事務所及各國監理機關應深入了解為何會計師不願運用專業懷疑之根本原因，例如主管機關給予之查核期限緊迫、取得新證據的成本及時間、或說服其

他反對人員所增耗之時間精力等，而會計師未適時提出專業懷疑，應被視為阻礙提升審計品質之重要判斷；IAASB 表示，專業懷疑的態度應在執行審計過程審慎適當提出，並鼓舞其他審計人員包含參與查核團隊審計人員、非查核團隊之審計人員、公司內部之會計審計人員提出專業懷疑，若沒有適時提出適當專業懷疑應被視為阻礙有效審計之重要判斷。會計師是否保持專業懷疑之心態將直接影響審計程序，包含查核性質、時間、範圍、查核專業判斷及結論，故與會各國建議將專業懷疑之應用程序明確訂於相關審計準則或規定，如會計師於評估某些科目時應有之專業懷疑及應評估之風險，若可獲得更多明確審計證據時則可無須修正(增加)風險程度，並可提供管理階層作為參考，以及會計師如何適當運用時有明確準則規範。

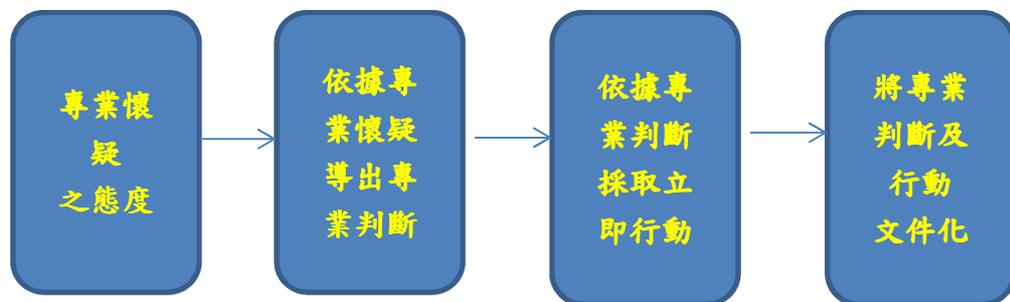


圖:如何將專業懷疑導入實際行動

C、此外，與會會員國認為，直接影響專業懷疑之利害關係人包括：會計師事務所（或國際盟所）、審計準則制訂機關（主管機關或政府機關）、專業會計組織（如會計研究發展基金會）、教育機構、公司監理層級（包括審計委員會）、審計監督管理機關、負責編製財務報告之管理階層；而影響會計師是否進專業懷疑的原因尚包括固有認知及偏差影響，固有認知可能導因於長期與客戶維持固定契約或關係，可能因過於信賴以

致疏忽專業懷疑之蛛絲馬跡，而偏差影響則可能來自外部的威脅，均可能影響專業懷疑之能力及判斷，而會計師事務所應制訂程序或政策，加強會計師注重專業懷疑，強調專業懷疑對於會計師之審計過程絕對是不可缺少的；惟亦有會員國表示，各國監理機關及法令規範不同，若法令有明確規範查核時間，例如財報編製及公告申報時間過於緊迫，影響（或限縮）會計師審計時間或抽核數量，勢將影響會計師對於專業懷疑之謹慎程度，故監理機關之強勢程度及法令規章強制規範之程度，均挑戰專業懷疑之複雜性。

- (3) IAASB、IEASB 及 IESBA 將組成工作小組，針對國際審計準則（ISA）、會計師職業道德準則等相關規定之調整修正等共同合作研議，討論重點包括：
- A、關於專業懷疑是否明確定義，ISA、IES、IESBA 相關規定是否具一致性，專業懷疑之專業術語與其他觀念（如專業判斷、正直、客觀、獨立、及足夠充分之審計證據）等是否清楚明白且易於瞭解。
  - B、會計師事務所是否須配合執行之行動以強化會計師專業懷疑，例如考量將之納入事務所文化、加強專業懷疑之應用程序，而對會計師及審計人員亦應加強專業懷疑之訓練，使其在專業懷疑之能力可進一步發展。
  - C、國際審計準則或規範如何訂定程序或規則，適當衡平會計師個人特質、個人偏見致限縮適當專業懷疑之應用；專業懷疑之觀念應如何被帶到會計師執行審計工作或審計目的，以理解並符合利害關係人對會計師專業懷疑之期待。
  - D、審計執执行程序隨企業規模及交易複雜性日益精進，而會計師應針對專業懷疑納入應用程序（如審計軟體之應用或查核清單之修正），將專業懷疑之觀念轉化為實際審計行動。
  - E、會計師事務所之簽證會計師、品質覆核會計師、審計委員會及審計監督管理機構，對於適當應用專業懷疑應訂有規則得

以依循，而各國當地的規範及各國文化對適當專業懷疑的影響亦應一併考量。

- F、建置並發展專業懷疑框架或專業判斷框架，對於某些企業已著手開發專業懷疑領域之研究，提供適當指引。
- (4) 目前 IEASB 之國際會計師職業道德規範及國際會計師聯合會 IFAC 之道德準則 (code of ethics) 針對專業懷疑已訂有相關規範，包括正直、客觀、超然獨立精神、盡專業應有之注意、執行業務之專業等，目前 IEASB 將檢討會計師業道德規範檢討，積極推動研議小組，釐清有關職業道德公報應調整修正關於會計師持專業懷疑應有之態度及行動，而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之職業道德委員會研擬發布，亦針對專業懷疑訂有相關規範。

- 2、關於與 IAASB 代表舉行電話會議討論是否修正 ISA540 (國際審計準則關於會計估計、包括公允價值衡量及相關揭露等規定) 之議題：

針對是否修正 ISA540 加強專業懷疑之重要性及高度不確定性估計之專業判斷，如何適當評估並據以依循之判斷原則，會員國多認為，這些會計估計、包括公允價值衡量及相關揭露均包含管理階層重大專業判斷，故而可能增加管理階層有意或無意施壓的風險，會員國多建議應於 ISA540 加強訂定明確準則或草案以增加相關審計程序，使會計師得以依循作為會計估計的判斷，此外準則亦應加強對於會計師若取得相反(或互為矛盾)之證據時，應有之專業懷疑或如何作出專業判斷之明確規範。另關於研議使用指引以支持 IFRS 9 之適用乙節，與會會員國建議 IAASB 可就 IFRS 9 相關內容進一步制定查核指引(audit guidance)及強化會計師專業懷疑，例如修訂 ISA540「會計估計與相關揭露之查核」，及對審計委員會更多之指導範例，俾共同提昇查核品質。

3、目前 IAASB、IEASB 及 IESBA 組成之聯合工作小組將透過各國國際會議採納各國意見，就哪些國際準則應予以調整修正以最符合公眾利益做討論，並請各會員國於 2016 年底前提供相關意見以利其推動後續準則修正之參考，相關意見或實務操作疑義是否影響 IAASB 新準則之訂定、或於現行準則(如 ISA540)內增加相關說明，致影響(或調整)我國相關審計公報之規定，金融監督管理委員會將持續注意後續發展，及持續關注國際組織會議(如 ISOCO C1 會議或 IFIAR 會議)關於此議題之討論情形。

(四) 有關「品質管制」(Quality Control)之探討議題：

1、事務所品質管制定義：ISQC1 對於品質管制應包含要素：

領導階層對品質管制之責任、相關道德要求、接受及承接新客戶、人力資源、案件之執行、追蹤考核。事務所應訂定政策及程序，以塑造於案件執行中注重品質之內部文化，並應由事務所之執行長或經營委員會承擔品質管制制度之最終責任；事務所訂定政策及程序以合理確信事務所及會計師以及所屬查核人員遵循會計師職業道德規範，如獨立性等，並訂有任期即輪調之機制；事務所承接或續任案件時，應取得必要資訊並考量是否發現潛在利益衝突，及發現問題之解決方式；而人力資源及案件服務團隊之指派應訂有政策及程序規範，案件之執行、監督、複核，以合理確信對於困難或具爭議性事項已進行適當諮詢，品質複核會計師應審慎考量對於存有歧見、困難或具爭議性事項是否已作適當諮詢且達成適當結論，而其複核之工作底稿是否足以反映工作執行時所做之重大判斷及支持查核結論。

2、各國監理機關認為 ISQC1 某些領域應增加說明或強化規範以符合各國對於會計師事務所之期待，討論重點包括：

(1) 對於領導階層品質管制責任應更明確，事務所領導階層應設定適當「高層基調」，以利整體事務所及所屬成員遵循並持

續達到強化品質管制。

- (2) 對於內部或外部檢查結果應更審慎處理，並針對查核缺失立即進行改正或補救措施，例如修訂事務所審計程序或章程。嗣後並持續監督控管這些補救措施是否確實執行，若仍無法達成所需結果是否應再次調整相關行動或程序。
- (3) 在事務所程序的可靠性及人力資源程序方法之間建立明確的連結，例如人員的招募、優秀員工之留任、訓練及適當報酬。
- (4) 對於某些利害關係人，尤其是中小型會計師事務所，ISQC1 品質管制似乎仍有太多的規範是一體通用（例如大型及中小型事務所均需遵循），與會多數會員國均建議應針對不同類型規模大小之事務所訂定不同程度要求之規定。

- 3、有關新的品質管制辦法（quality management approach, QMA）：  
鑑於目前品質管制規範面臨大的挑戰及更新需求以作為各類規模會計師事務所遵循依歸，故現階段建議訂定一個品質管制辦法（QMA），通過新的品質管制辦法預期加強會計師事務所管理階層積極責任，回應各方對於考量品質風險、並可更適應企業環境巨大改變；而各會計師事務所於達到 ISQC1 品質管制目的、依各事務所不同環境、或依各國法規需要，多訂有不同的政策及程序，而某些會計師事務所因應外部檢查結果（包括主管機關檢查）所發現之品質缺失，可能更著重某一品質控制要素並訂定更積極之管理程序，另有會員國建議，品質管制辦法 QMA 為統整會計師事務所品質控制系統並通過明確定義相關品質風險所訂定一系列之政策及程序，而統整品質管制辦法 QMA 及 ISQC1 將有助於檢視目前 ISQC1 應如何調整修正。
- 4、QMA 包含的元素如下圖所示，部分要素與現行 ISQC1 雖不盡相同，但這些要素經過各次會議討論後亦可能修改，茲分述如下：

## QMA 組成要素



- (1) 建立品質目標：事務所品質目標為統整策略目標，設定在企業模式及文化內涵中，並考量在每一種企業環境中均可達到品質管制結果。
- (2) 執行品質風險評估：針對每一組成要素明確定義，並評估是否對事務所達到品質目標能力之重大影響。
- (3) 定義並完成品質風險回應：定義對於以設定品質風險之適當回應，設定品質目標架構，在提供增加審計品質中增加適當回應品質風險之政策及程序是必要的。
- (4) 完成品質控制活動：完成並落實品質控制活動政策及程序。
- (5) 資訊溝通及文件化：定義並比較各類資訊之風險，提供暢通之溝通管道，將即時及攸關資訊提供予事務所管理階層，以利適切執行品質管制系統。
- (6) 監督：提供統整及個別（分開）監督活動，持續改善使品質管制系統運作有效，提升事務所管理階層複核品質管制系統所做之回應及考量。

5、關於是否修正 QMA 相關要素並整合修正 ISQC1，考量之議題應包括：

- A、目前這些要素是否足以反映利害關係人之需求。
- B、事務所管理階層是否須要更好的品質保證，是否可以被所有規模之會計師事務所一致遵循並有效完成。
- C、經過一段時間審計品質是否可有效提升。
- D、相關準則及規範是否完備使管理階層對品質管制負責。
- E、會計師事務所品質管制系統是否足已被管理階層信賴。
- F、會計師事務所是否建置線上品質管制政策及程序並廣為事務所員工周知。

6、有關要求會計師事務所揭露透明性報表 (Transparency Reporting) 之議題：

(1) IOSCO 認為，目前辦理公開發行公司審計工作之會計師事務所之相關資訊主要以呈報主管機關為主，惟對於利害關係人或社會大眾，若欲瞭解事務所之相關資訊或進行對會計師事務所之評比可能較有困難，故應將事務所之相關資訊透明化，每年並揭露於公開網站，以增加投資人對事務所之瞭解，及提高審計品質，IOSCO 爰訂定『辦理公開發行公司審計工作會計師事務所之資訊揭露準則』，其應揭露事項摘要如下：

- A、會計師事務所之報告揭露資訊原則應：(1)針對不同屬性之使用者揭露清楚、有用及有意義之資訊(2)不可誤導使用者(3)公正且清楚呈現所提供之服務(4)以簡潔具體之語言提供足夠詳細之訊息。
- B、針對會計師事務所之審計品質，其揭露應：(1)每年出具報告，並編製比較年度資訊。(2)資訊應即時、正確及完整。(3)提供一個真實確定之結果，品質控制複核之方式亦應揭露。
- C、應清楚揭露事務所內部品質控制複核之範圍及結果。
- D、會計師事務所之法令遵循、監理機關之重大發現、專業持續進修、品質控制及會計師之超然獨立等事項。

- E、會計師事務所如何建構並保持專業懷疑、遵循審計準則、及事務所查核公開發行公司之專業團隊（包含會計師及查核員）之專業經驗。
- F、審計品質複核由何位合夥人負責，而事務所對於審計品質是否有列入合夥人之績效評估。
- G、在公開網站上公告有關事務所之法律及內部結構等相關資訊。

(2) C1 會議討論：

與會會員國多認為，IOSCO 為增加投資人對事務所之瞭解，以利對事務所進行評比及提高事務所之審計品質，應將事務所之相關資訊透明化，每年並揭露於公開網站，立意良善，目前發布之『辦理公開發行公司審計工作會計師事務所之資訊揭露準則』，其針對應揭露之事項已有原則性之規範，且初步檢視該準則尚無要求會計師事務所必須揭露較敏感之資訊，如執行業務之個案收入、或簽證會計師及其他查核人員之薪資等，可能較不易引起會計師事務所之反彈。目前會計師事務所之資訊揭露報告，其揭露之資訊包括事務所之組織架構、查核團隊之專業背景、每一地區（如美洲、亞洲、歐洲等）之收入總額及市占率等，惟該等報告似僅針對組織架構或財務面揭露，較少針對審計品質等之揭露（如會計師事務所之審計品質，或其內部審計品質複核之範圍及結果）；而針對『審計品質、事務所內部品質控制複核之範圍及結果、或事務所對於審計品質是否有列入合夥人之績效評估』等，並未將應揭露之項目內容或程度作較明確之指引或規範，將可能造成每一會計師事務所揭露資訊之程度不一，易使規定流於形式，或使各報告間缺乏比較基礎；是以，會員國亦提出建議，IOSCO 未來可針對上開事項作出更明確具體之規範或說明或指引，俾使未來會計師事務所之報告應揭露之事項及程度，有明確遵循之依歸。

(3) 我國相關規定：

我國目前主要針對法人會計師事務所要求需公告申報財務報

表，依據會計師法第 33 條規定，法人會計師事務所應於每會計年度終了後 6 個月內，向主管機關申報年度財務報告（其他型態之事務所組織並未要求）；惟我國目前之會計師事務所均為個人會計師事務所（約佔 7 至 8 成）及聯合會計師事務所（約佔 2 至 3 成），尚無法人事務所，故我國目前無會計師事務所公告申報財務報表之情形。而我國尚無要求會計師事務所應揭露內部品質管制內容，雖我國會計師事務所之品質管制，目前有審計準則第 46 號公報可依循，並針對事務所領導階層對品質管制之責任、職業道德規範、案件之承接與續任、人力資源、案件之執行、追蹤考核等已訂有明確之規範，惟本會檢查報告未揭露個別事務所名稱，故我國目前對於 IOSCO 相關準則草案所提出會計師事務所之審計品質管制等資訊內容，尚無強制公告揭露之規範。

7、另會員國就如何增強品質複核會計師（EQCR）之複核工作以提升審計品質作出以下建議：

- (1) 建議未來於準則中明確訂定品質複核會計師複核之性質及範圍，並就其複核資料如何文件化及歸入工作底稿作出明確規範。
- (2) 在某些特殊情況下，品質複核會計師與審計委員會之溝通應被視為必要且適當的。
- (3) 在會計師事務所提出之審計報告中，品質複核會計師的意見應被納入（單獨一段或必要說明）。
- (4) 品質複核會計師之相關規範是否應被制訂於單獨一章節，並明確規範相關要求及指引。
- (5) 鑑於品質複核之重要性日益提升，如何在簽證會計師及品質複核會計師之間取得平衡且制訂規定，使其各司其職、以改善整體審計之品質。

**(五)** 有關「集團審計」(Group Audits) 之探討議題：

1、國際審計準則第 600 號(ISA 600「Special Considerations—Audits

of Group Financial Statements) 係規範集團財務報表查核之特殊考量，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（惟我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、有關 letterbox 疑義：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。

3、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) IAASB 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。

4、未來討論議題及是否調整修正 ISA600 方向: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。
- 5、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。

## 二、探討議題 II：有關 IOSCO 審計品質工作小組 (AQTF) 針對審計委員會 (Audit Committee) 職責調查草案報告之議題

### (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,決議通過一項由「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。為執行此調查工作,「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；本次於 105 年 2 月 C1 會議討論問卷草案報告，要求 C1 會議針對問卷草案之內容及相關回覆以及發展進行分析，C1 成員可由美國 SEC、土耳其資本市場委員會、及盧森堡 CSSF 帶領共同討論研議。

(二) 調查草案報告過程及請各會員國予以建議：

審計品質工作小組(AQTF)為進一步了解審計委員會在審計過程中所扮演之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，爰設計相關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。本次會議請 C1 會員就發布草案報告之下列方向提供建議：

- 1、報告訊息是否明確（包括格式、排列、以及調查結果之關連性）。
- 2、是否有應增加之敘述或相關關注點及其關連性。
- 3、是否有其他意見或提問、以及建議修改之處。

(三) C1 會議討論內容：

- 1、在許多司法管轄區，審計委員會擔任任命財務報告簽證會計師和審計監督的角色，包括會計師獨立性監督之關鍵作用，由審計委員會可發揮的作用來看，IOSCO 之審計質量控制小組 AQTF 以問卷調查調查以加強了解現有各國法律、法規及其他要求，如涉及簽證會計師及審計委員會之監督管理之相關法律要求（或自律規則），這份草案報告之調查結果，目的是告知各國有關不同國家審計委員會之要求和做法，並幫助各國找出審計委員會對監督之有效性可能產生之積極影響。

2、審計委員會在監督公司財務報告及公開發行公司審計程序扮演舉足輕重角色，由 IOSCO 這次發布草案報告 46 個國家中有 96% 設有審計委員會，無設置審計委員會者亦設有類似的監督單位可見一般，各國相關機制之重要內容包括：

- (1) 審計委員會之獨立性：幾乎 100% 國家要求審計委員會至少需有一位成員獨立於管理階層或簽證會計師，並有 70% 國家要求大部分或全部審計委員會成員需具備獨立性；然而多數國家並未要求審計委員會需直接對會計師選任負責任，取而代之是將該責任由董事會負責，這些不影響審計委員會之獨立性。
- (2) 審計委員會特殊專才及背景：考量企業經營模式複雜性、全球化及相關風險之增加，要求審計委員會成員需具備特殊專才及能力亦是時勢所趨；86% 國家要求審計委員會至少一位成員需具備財務或會計專業背景，少部分國家更強調除了財務或會計學經歷，亦需具備審計之專業能力。
- (3) 審計委員會評估會計師獨立性：超過 90% 國家要求審計委員會需監督會計師獨立性並明確對此項負責；對於獨立性評估包括上市公司之簽證會計師是否得以提供非審計服務，93% 國家限制上市公司之簽證會計師提供非審計服務，甚至有些國家會針對特殊型態非審計服務明確條列，部分會員國表示決定是否影響會計師獨立性亦可能包括其他項目。
- (4) 審計委員會評估會計師審計績效：70% 國家之審計委員會定期對會計師進行績效評估，並訂有相關指引提供審計委員會評估會計師績效及重大判斷，雖然通常為主觀標準，但也盡量提供客觀或詳細評估要件予審計委員會參考。
- (5) 會計師對審計委員會之溝通：77% 國家要求會計師需與審計委員會進行溝通，至於頻率及內容之深度廣度則視當地國法令或審計準則規定有所不同，在某些國家尤其是歐盟國家，要求會計師應和審計委員會溝通明定於法令規定，溝通之範

圍自審計規劃直至審計程序執行以致重大發現或結論均需與審計委員會溝通。

- (6) 會計師事務所透明性報告：透明性報告為會計師事務所與社會大眾、利害關係人溝通之工具，可據以瞭解會計師事務所對於財務報告審閱之品質管制系統是否良好，透明性報告可加強內部品質之管制與檢查，並提供事務所對於品質管制設定原則及標準，61%國家要求會計師事務所提供透明性報告，而其中有 25%發展中國家要求所轄會計師事務所必須遵守這項規定。
- (7) 股東投票權及是否向股東會報告：股東在透過審計委員會或會計師績效之瞭解及其簽證之財務報告增加其權力，78%國家股東對於會計師之選任有投票權，但是僅有 48%國家要求審計委員會向股東報告其監督會計師之過程及結果。
- (8) 獨立審計監理機構：隨著近年來幾起較大財務或會計醜聞發生，獨立審計監理機構之要求亦日益增加，超過 83%國家要求設置獨立審計監理機構，其中有 94%是已開發國家。

### 3、C1 會議之相關建議：

由於本案 IOSCO 審計品質工作小組 (AQTF) 針對審計委員會 (Audit Committee) 發出之職責調查草案報告，係針對 125 個國家發出問卷，收到 46 國家表達意見，部分會員國認為，應考量某些未回覆之國家，例如中國大陸、南非、南美洲等國家，可能在該地域有相當程度之影響，而這些未回覆之國家是否可能影響相關數據或比率之可靠性，而使調查結果有所偏頗，建議 AQTF 仍須再審酌；另有會員國表示，某些問題尚未區分程度，例如僅需被調查者回覆是否有該項措施 (僅需勾選是或否)，而未區分作為程度之深度廣度，故其結論是否即可據以論斷似仍有商議之空間。

#### (四) 我國審計委員會相關機制：

- 1、我國企業中以中小企業比例較高，部分公司董事及監察人仍有

同時由家族成員擔任之情況，股權集中在公司創立人員之情形亦相當普遍。由於該類成員對公司之投資較多，較有誘因妥善管理公司，其優點為決策效率高，能積極發揮監督與管理之角色，若其能力佳、具誠信且專業與時俱進，則能提升公司績效，讓其他股東分享經營利潤；但股權集中的缺點是容易產生決策盲點，也易有控制股東為私利犧牲小股東權益之風險或發生舞弊情形，為保留家族企業的優點，避開其衍生的風險，政策及制度設計上應著重制衡力量。獨立董事及由獨立董事組成之審計委員會即可發揮此類制衡力量；而我國上市、櫃公司之董事會成員同質性高，例如為家族成員、親友或創立時之人員，恐有缺乏追蹤國際公司治理發展動態的觀點，或易為私利進行損害小股東權益之交易，進而可能限制企業之成長，爰應注重董事會成員多元化；目前我國上市、櫃公司治理實務守則係鼓勵董事會設置提名委員會，但經瞭解實際設置之情形較少，與歐洲大多數公司設置提名委員會相較差異較大，另董事會尚無風氣辦理董事會績效評估，或定期檢視本身效能之機制，可能較缺乏瞭解自身缺點及改善的動力。

## 2、我國將擴大獨立董事及審計委員會之設置：

經參酌國際相關資料顯示，當獨立董事在董事會所占比例愈高，「獨立董事設置」與「經營績效」之正相關愈顯著，又上市、上櫃公司與一般私人公司不同，前者之資金來源包含廣大之小股東，因此設置獨立董事亦有助於降低公司發生異常或不法事件的機率，進一步擴大獨立董事之設置，有其必要；另審計委員會均由獨立董事組成，具有較超然之立場，又3名成員中至少1名具備會計或財務專長，且透過合議制，增加決策之周延性，再者，審計委員會及其個別成員均可準用監察人之職權，因此為協助上市（櫃）公司與國際接軌，應可進一步擴大設置審計委員會之範圍，金融監督管理委員會已發布函令強制應設置審計委員會之公司範圍，並考量審計委員會係參酌獨立董事

分階段強制設置之推動方式，且廣納外界意見，採分階段方式逐步完成全面強制設置，並就各董事會下之委員會成員資格及兼任問題予以一併考量及訂定配套措施。

- 3、金融監督管理委員會前已於 104 年 6 月中旬收到 IOSCO 秘書處之問卷調查，並於 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，金融監督管理委員會對於本次 IOSCO 審計品質工作小組（AQTF）針對審計委員會（Audit Committee）職責調查草案報告，擬持續注意後續討論及發布進度，以及持續檢討我國相關法規是否需調整修正，俾符合國際潮流趨勢。

### 三、探討議題 III：有關 IEASB 發布修訂會計師職業道德規範草案（ED）之議題

- （一）IEASB 於 104 年 12 月 21 日發布二草案，第 1 份草案為改善會計師職業道德規範、第 2 份草案則就 Code 中補強措施（Safeguards）加強規範：

- 1、包括加強執業會計師（尤其涉及公眾利益之會計師）之職業道德相關規範：
  - （1）基礎原則明確規範及定義，而不是僅遵循代碼 Code 中的特殊要求，這些基礎原則不僅為背景資訊，而是建構總體目標使執業會計師依循遵守。
  - （2）提供概念性框架，包括定義、評估、瞭解有關遵循基礎原則之威脅，這些調整修正概念性框架保留現有代碼之基礎方法，並著重於專業會計師執行專業性判斷是否可順利應用這個概念性框架。
- 2、會計師如何重新評估遵循基礎原則之威脅，當會計師得知新事證或資訊，或因應環境改變可能影響威脅是否得以消除或降低至威脅可接受水準。
- 3、對會計師執行整體評估導入新要求，提出專業判斷及總體結

論，無須提出進一步行動則可決定遵循基礎原則之威脅是否已經消除，或降低威脅風險至可接受水準。

- 4、將明確更新定義「可接受水準」，並以更確切之指引或方法作出相關解釋，這將關係著執業會計師之專業評估遵循基礎原則之威脅是在一個可接受水準，或要求判斷遵循基礎原則之威脅是否已經無法消除或無法將低至威脅可接受水準。
- 5、對於「合理且知情第三方」提供強化之準則或應用方法測試，會計師被要求做合理且知情第三方之測試作為遵循概念性框架之一部分，並考量是否第三方導致執業會計師無法遵循基礎原則之可能。
- 6、明確定義保障措施(Safeguards)，尤其針對安全保障之行動，對於有效消除遵循基礎原則之威脅或降低威脅至可接受水準。

(二) IEASB 等國際組織為強化國際證券市場之公眾利益，透過修訂會計、審計、道德準則、及其他公開聲明及合約，並希望藉 C1 會議之審計小組會議討論，提供建議以完成該草案 (ED) 之最終修訂，本次會議討論重點如下：

- 1、大多數會員國支持改善 Code 中保障措施(Safeguards)等規範，並相信會計師之正直、客觀、保密性、專業行為、盡專業應有之注意應被嚴格遵守，與會會員國均認為不遵循基礎準則應被視為嚴重之違反行為，董事會並應將會計師違反行為視為終止或解除委任之首要考量，若上述觀點為多數國家一致性遵循，將可更加提升遵循執業道德規範 code 之動力，不論其係是否納入法律或自律規範中，董事會應鼓勵並提醒會計師應將遵循 code 視為保障最終手段，會員國亦提出建議應加強說明，對於若會計師未遵循基礎原則而董事會仍繼續聘任及應審慎考量之重要因素。
- 2、會員國認為，合理知情之第三方係指具備專業能力、知識、經驗得以客觀評估會計師專業判斷及結論之妥適性，這些評

估綜合考量相關事實及環境，據以評估會計師是否確實遵循基礎原則。亦有會員國建議董事會應提供更多確切之第三方應具備要素，例如應明確指出第三方應具備財經經驗及知識以利其後續準確執行評估及分析相關資料；而目前相關條文僅以「合理」來表述似嫌不足，更甚者，合理且知情第三方之基礎要素必須是獨立的，獨立於審計部門或國際聯盟所，並且需具備評估事實及環境能力且以合理方法導出結論，並應竭力避免其可能偏離事實或主觀偏見。

- 3、在某些情況下威脅可能被視為重大，例如保障措施(Safeguards)並無法降低威脅至可接受水準等，會員國認為，獨立準則針對這部分的釋例似乎仍可以增加，對於董事會應傳遞觀念包括，故意嚴重違反基礎原則、或可能影響獨立性之要求，簽證會計師事務所管理階層將由何人來監督查核團隊等；而對於沒有保障措施可降低威脅至可接受水準之規範亦有些模糊，會計師應獲得如何程度保障措施始得認定可降低威脅至可接受水準、或迫使會計師作出某些未遵循基礎準則即應視為重大而無須再取具更多保障措施；此外，保障措施應明確載明於工作底稿或確實以文件保存。
- 4、會員國認為，保障措施(Safeguards)大致有以下情形應該降低威脅風險至可接受水準，例如：
  - (1) 簽證會計師沒有參與受查客戶之非審計服務，否則應審慎考量自行評估之風險。
  - (2) 簽證會計師並非品質複核工作團隊之一員，否則應審慎考量自行評估之風險。
  - (3) 事務所將非審計業務分派予非簽證財務報告之會計師及查核團隊，否則應審慎考量自行評估之風險及過於熟悉審計客戶之風險。
  - (4) 對於有可能或不確定是否涉及威脅之情況立即洽詢獨立第三方，例如董事會獨立董事、行政機關（立法機關）或其他專

業會計師。

- 5、若會計師事務所提供非審計服務予簽證財務報告之公司，似乎應被視為違反獨立性，部分會員國認為，某些資訊可能使會計師認為上開狀況僅限於提高會計師本人自行評估或自我利益之獨立性威脅，而不是對整個查核團隊或整個會計師事務所之獨立性威脅；而多數會員國認為，提供更多行動或諮詢可能並非一個適當之保障措施，反而應該將相關回饋意見或資訊充分與主管機關（立法機構）或獨立第三者討論是否造成特殊威脅，可能是比較適當之保障措施作法。
- 6、另有關本次修正條文提及，若有新資訊或環境事實改變，會計師應重新評估威脅之影響是否消除或降低威脅至可接受水準，惟大部分會員國認為，會計師重新評估威脅風險應不限於上開情況，意即，即使未有新資訊產生或環境事實並未改變，會計師仍應定期重新評估威脅之風險，而定期重新評估之頻率則可視事件性質及範圍而有所不同。

（三）我國會計師職業道德相關規範參酌 IESBA 訂定：

本次 IESBA 發布改善會計師職業道德規範草案(ED)，包括改善會計師職業道德規範、並就 Code 中保障措施(Safeguards)加強規範；除了就現行會計師職業道德規範結構改善重組，比照國際審計準則(ISA)架構明確區分基本準則(requirement)、解釋及應用(application and other explanatory material)及新增指引(guidance)外，另就涉及「保障措施」另予以敘明，明確定義補強措施為會計師採取有效消除威脅其獨立性等基本原則至可接受程度，並增加說明相關釋例，而我國會計師職業道德規範係由會計師公會參酌 IESBA 訂定發布，會計師公會現已有會計師職業道德相關委員會進行會計師職業道德準則規範國際化業務，而前開 IESBA 草案內容可使會計師職業道德規範架構及內容以及相關範例更為清楚，本節擬持續注意 IESBA 嗣後草案發布進度及我國法令規範是否隨之調整因應之各項措施。

#### 四、IAASB 於 2016~2017 年之工作計畫

- 1、完成目前之專案，包括 IOSCO 審計品質工作小組 (AQTF) 針對審計委員會 (Audit Committee) 職責調查草案、IEASB 發布修訂會計師職業道德規範草案 (ED) 之定稿發布；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，包括品質控制、專業懷疑及集團審計 (Professional Skepticism, Quality Control, Group Audit) 等三領域研議、討論相關國際準則或公報 (如 ISQC1、ISA600) 之研修、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 ISA540 (會計估計之查核)、ISA315(風險評估)、資料分析及整合性報導等事項。

## 【第二部分：會計部分】

### 一、完成修訂IOSCO與IFRS Foundation之合作協議（Statement of Protocols）

#### （一）背景說明：

IOSCO 董事會與 IFRS Foundation 雙方於 2013 年 9 月 16 日簽訂「國際財務報導準則之合作協議」，該協議之訂定主係強化彼此合作，以達到提升整體財務報導準則品質之目標。於 2014 年 10 月之 C1 會議上，雙方已進一步討論可新增納入合作協議之項目 (IFRS Foundation 成員認為應包括準則執行(Implementation)、實施(Enforcement)及準則執行之教育訓練三方面，以使雙方互動更為周延及完善。

#### （二）IFRS Foundation 成員於歷次會議就提升雙方合作協議之可行性及擬定方案研究報告，並於會議討論該報告內容，C1 成員提供下列意見及該合作協議之修改方向：

##### 1、IFRSs 執行，透過與 IOSCO 之合作，得與世界各地之有價證券監理機構建立實質聯繫並強化 IFRSs 執行：

- (1)了解證券監理機構對於 IFRSs 執行所提出之論點，以作出適當回應。
- (2)日後發表 IFRSs 執行之相關議題時，將證券監理機構之看法納入考量。
- (3)於年度會議上與 IOSCO 分享現行 IFRSs 執行議題之見解並進行討論。

##### 2、教育訓練

- (1)每年一次之研討會應可增加研討會次數之必要。
- (2)非 C1 成員之 IOSCO 會員對於教育訓練有不同之需求。
- (3)增進與其他監理機構之聯繫。

##### 3、IFRSs 發展之貢獻，IFRS Foundation 與 IOSCO 之高度互動主係為增進 IFRS Foundation 致力於公眾利益之目標，並能強化 IASB 之獨立性及課責性：

- (1)增加 IOSCO 與 IFRS Foundation 之合作互動，可額外採取之措

施。

(2)使 IFRS Foundation 與 IOSCO 保持良好合作關係，每年更新相關策略意見並將其提供予 IOSCO 董事會供參考。

#### 4、建議事項：

(1)與 C1 成員會面之頻率增加，親自會面或視訊會議均為恰當。

(2)IOSCO 觀察員在解釋委員會(Interpretations Committee)及過渡資源小組(Transition Resource Group, TRG)之角色需作改變或有更明確界定。

(3)地方對於 IFRSs 應用所訂定之相關規範，進而增進全球應用 IFRSs 之一致性。

(4)IFRS Foundation 及 IASB 主席報告有關 IOSCO 董事會事項之重要項目、報告事項更新之頻率需每年一次。

#### (三) 會議討論：

與會之會員國均表示除教育訓練外，會員國希望能適當加強與 IASB 之對話，提出各國實務問題進行討論，並對公報修正或發布之草案能有討論之機會，反映各會員國之意見，此外，IASB 希望各會員國提供目前各國實施 IFRSs 情形之資訊，以及各地區是否有存在地區性指引(local guidance)，與釐清其是否符合 IFRSs 之規定，進一步與各會員國交流。

#### (四) 完成雙方合作協議 (Statement of Protocols)：

IOSCO 與 IFRS Foundation 成員囊括歷次會議討論議案及會員意見作為本次合作協議 (SOP) 之修正參考，本次 C1 於曼谷會議討論最終版本之修訂版，並將最終修訂文件送交 IOSCO 董事會複核，並將於近期內發布；本次報告主要目的係為提供 IOSCO 與 IFRS Foundation 就檢視合作協議及雙方貢獻上有更良好之基礎，報告內容主要針對國際財務報告 (IFRS) 實施議題、相關教育措施、IOSCO 與 IFRS Foundation 刻正進行討論之議題等方面作深入合作並進行評估相關方案，對於在此期間合作協議中協議交互影響之每一類別都採取與國際會計準則理事會 IFRS Foundation 一致遵循，以及 C1 及會計討論小組 ASC 相互討論之以提出討論議題清單進行審查，而相互作用發生在所有類別中，亦可實現合

作協議之目標、相互作用之有效性，及達到需考慮之目標，並從合作協議取得期望評價，應可大幅度提升合作協議（SOP）之有效性。

## 二、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）定稿（Finalization）及回饋聲明（Feedback Statement）

### （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 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 年於西班牙、加拿大、香港等 C1 會議，以及後續數次電話會議，會計小組及揭露小組依回應會員國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、另會計小組係由 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. 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。
2. IASB 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：(1) 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；(2) 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；(3) 以清楚且易理解之方式表達；(4) 除非符合 IAS1 第 45 段 2 所述之改變，否則表達及分類須保持可比較性一致性；(5) 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；(6) 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。

(三) 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，該指引之生效日為 2016 年 7 月 3 日。

(四) 非一般公認會計原則之財務指標使用指引定稿 (Finalization) 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。

(五) C1 會議討論情形：

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，而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，由於不同國家、不同發行人、或不同情況下可使用非一般公認會計原則之不同術語，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；部分會員認為 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；會員國多建議相關要素存在將有助於非一般公認會計原則財務指標之可靠性，但要減少潛在誤導性之非一般公認會計原則訊息揭露，或避免傳遞相反訊息與市場投資人或資訊使用者；另建議提供簡明清晰方式使一般公認會計原則與非一般公認會計原則可互相調節比較並加以解釋為妥。本案經 C1 會議會計小組及揭露小組各會員國之討論，討論聲明定稿及收到之回饋聲明(FS)，附帶之聲明草案反映了這些討論，而回饋草案亦反應收到修訂意見的討論，本次 C1 會議結束將聲明定稿及回饋聲明(FS)一起提交 IOSCO 董事會，最後完成版本預計於 2016 年 4 月發布。

### 三、有關IASB發布IFRS 15「客戶合約之收入」準則之修正

#### (一) 公報發布背景及規範重點

- 1、發布背景：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，下稱新收入公報），原訂生效日為2017年1月1日（現延遲至2018年1月1日生效），該公報採用後將全面取代IAS 11「建造合約」與IAS 18

「收入」以及相關解釋。

2、修正重點：IFRS 15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。

(1) 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，新收入公報適用於所有與客戶間之合約。

(2) 收入應依下列步驟認列：

- a. 辨認與客戶之合約；
- b. 辨認合約中之個別履約義務（performance obligation）；
- c. 決定交易價格；
- d. 分攤交易價格至個別履約義務；
- e. 當企業完成履約義務時，認列收入。

(3) 專業判斷：

企業依上開架構認列收入時，有許多須進行專業判斷之處，包括辨認合約中之個別履約義務、衡量及限制變動對價之估計、判斷收入係一次認列或於期間認列、決定控制是否已移轉及履約進度之衡量方式、授權合約之性質係一次性授權或隨時間取得等。

(4) 揭露規定：

企業應揭露質性及量化資訊，以使投資人了解與客戶合約收入認列之性質、金額、時點及不確定性。包括收入之拆分（如：拆分至不同類別以表達經濟因素對收入及現金流量之影響）、合約餘額資訊（如：期初期末餘額之調節及變動之說明）、履約義務資訊（如：分攤至履約義務之金額及預期認列收入之時點）及重大之專業判斷（如：對收入認列時點及金額之判斷）等。

(5) 轉換規定：

企業得選擇下列方式之一進行轉換：

a. 依IAS 8規定追溯調整比較期間

依新收入公報規定追溯調整比較期間，惟針對於同一會計年度已完成之合約、已完成合約之變動對價及比較期間之揭露提供實務上之權宜做法。

b. 將累積影響數追溯調整至初次適用日

針對初次適用日（2017年1月1日）尚未完成之合約，得將適用新公報之追溯調整累積影響數，調整初次適用日之期初保留盈餘（或其他適當之權益組成項目），另應於初次適用期間額外揭露新公報對財務報表之單行項目之影響金額及重大變動之說明。

3、對各產業之影響：

(1)營運／航太與國防產業：收入隨著時間推延認列（例如以完成之比例），但須符合公報規定要件；以成本為基礎進行完工比率之估算上有更嚴格之規範。

(2)電信業：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。

(3)生產業：有銷售獎勵、附帶責任以及有隱含之產品保證時須遞延收入。

(4)軟體業：消除賣方特有之客觀證據（VSOE）-當執照被移轉時，可以認列收入；僅有當客戶控制部分已完成之軟體時，才可在軟體研發的過程中認列收入；延長付款期限不會影響收入的認列時點。

(5)媒體與製藥業：收入可能在執照轉讓時認列，然而企業需要考量執照之應用指引；當銷售發生時，以銷售為基礎認列特許權。

(三) IASB於2015年7月30日發布草案，提議釐清IFRS 15「客戶合約之收入」並就下述主題研議，該草案對外徵求意見截止日為2015年10月28日，討論議題包括：

1、辨認合約之履約義務：IFRS 15規定應依照商品或勞務是否可區

分來辨認履約義務，為釐清「可區分(distinct)」之概念，提議修正釋例。

- 2、主理人與代理人之考量：IFRS 15規定企業應基於其移轉商品或勞務予客戶前是否對該等商品或勞務具控制，來判斷其屬交易之主理人（負責提供商品或勞務）或代理人（負責為另一方安排提供商品或勞務），為釐清如何評估控制，IASB提議增加應用指引、修正現有釋例並增加釋例。
- 3、授權：IFRS 15規定當企業授權給客戶，且該項授權與其他商品或勞務可區分，企業應判斷該授權於某一時點或隨時間經過移轉予客戶。該判斷取決於客戶合約約定企業應從事之活動是否重大影響客戶享有權利之智慧財產。為釐清企業所從事的活動何時會重大影響企業之智慧財產，IASB提議增加應用指引並增加釋例，此外，IASB亦提議增加有關權利金認列限制的應用指引。
- 4、額外提供兩項過渡規定。
- 5、其他：徵詢若干議題（如可回收性、非現金對價之衡量及銷售稅之表達等議題）是否無須修正。

（四）C1會議之討論意見：

鑑於IFRS15「客戶合約之收入」將產生廣泛影響，在2015年9月，國際會計準則理事會將IFRS15生效日延遲至2018年1月1日，C1成員被要求廣泛討論，IFRS解釋工作小組以及會計小組應就IFRS實務上如何運作再做詳細方式解釋，俾使IFRS之後實施可以順利推動。各會員國原則支持IASB對IFRS15若干議題進行釐清修訂公報，並認為TRG對企業過程中採用實務問題之解決有很大之幫助，但亦擔心IASB與FASB對回應外界對IFRS 15提出修正之作法上未能提出一致之看法，其中針對辨認履約義務及授權金之會計處理，雙方之處理方式未調和一致，C1會員國均表疑慮，認為此將造成準則之適用上不一致，C1會議建議IASB與FASB應再努力協調，使準則保持一致。此外，公報對

於「所承諾之商品或勞務」，依合約之內涵判斷是否可區分時，並未有足夠之指引或明確之定義，IASB與FASB應就其意義再予以澄清。另有關主理人與代理人之判斷部分，公報對於部分實務上常見之情形未能提供足夠之指引，C1會議提出①保管特定商品或服務；及②移轉控制時受限等情況，建議再提供文字說明，以決定分類。而目前IASB提出針對銷售基礎或使用基礎之授權金之修正草案，C1會員認為無法處理某些交易，例如提供取用權利之智慧財產權(IP)，其權利金採遞減方式收取等，C1會員請IASB再多考量實務案例。

(五) 我國配合檢討修正監理法規及相關配套措施：

我國公開發行公司及主要金融業自104年起已全面採用IFRSs編製合併財務報告，並由2010年版升級至2013年版，106年起我國接軌IFRSs公報方式即將邁入全新里程碑，採取逐號公報認可方式。近年來，國際會計準則理事會（IASB）為提昇IFRSs品質及增進全球適用，不斷增修訂多項公報，目前最新版本為2016年版。為縮小我國會計準則與國際間版本差異，金融監督管理委員會自104年起開始著手進行各項準備工作，經深入評估準則差異內容，並洽多家公司進行試算後結果顯示，新準則之規定除在附註揭露部分有更多規範之外(例如，企業將若干部門彙總為單一營運部門須揭露判斷依據；評估資產減損時須揭露公允價值資訊等)，在認列與衡量上並無重大影響。金融監督管理委員會爰決定我國106年認可IFRSs公報範圍，以IASB於105年1月1日前發布，並於106年1月1日生效之IFRSs公報（不包含IFRS 9「金融工具」及IFRS 15「客戶合約之收入」等尚未生效或尚未確定生效日期之公報），相關公報內容及差異分析已完成並公告上網。

另鑑於IASB為改善收入認列之準則，使企業財務資訊更能公允表達財務績效，已於103年5月發布IFRS15「客戶合約之收入」，並訂於107年1月1日生效。為因應此一重要公報變動，俾評估國

內適用時程，金融監督管理委員會前邀集證交所、櫃買中心、學者專家及會計師事務所共同成立「採用IFRSs新公報工作小組」，製作釋例、指引並進行宣導，以解決企業採用IFRS 15之實務問題，並於104年7月協助各上市(櫃)、興櫃及公開發行公司進行IFRS15影響評估，以103年度財務報告為基礎進行試算。據統計，IFRS 15公報對97.89%之企業無重大影響，其餘受影響較為顯著之前五大企業分別為：電信業、生技業、營建業、百貨業及電機機械業，對103年度營業收入影響金額約增加39億元(占整體營業收入0.33%)，對103年底保留盈餘影響金額約增加287億元(占整體保留盈餘6.73%)。基於IFRS 15試算評估結果對公司收入認列金額影響不大，且該公報已完成中文化及差異分析並公告上網，金融監督管理委員會宣布我國將與國際同步於107年1月1日適用該號公報。而為因應106年及107年企業適用之新準則公報變動，金融監督管理委員會將配合檢討及修正相關監理法規，舉行宣導會並製作更多實務指引或釋例，以協助企業處理導入新公報之問題。

### 【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, 簡稱 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, 簡稱 IR)。

IIRC 於 2013 年底發布國際整合性報導架構（以下稱 IR 架構），IR 架構主要目的係作為企業編製 IR 之實務指引。

（二）前次會議討論重點摘述如下：

- 1、前次會議與會人員對於 IOSCO 參與 IIRC 會議之程度進行討論，IOSCO 董事會副主席 Ranjit Singh 先生表示 IOSCO 董事會考量三項選擇：A、提高參與程度，B、降低參與程度，C、維持目前參與程度，Singh 先生不同意降低參與程度。Greg Medcraft 先生建議由 Ryozo Himino 先生擔任 IOSCO 董事會代表或連繫窗口，以廣泛地談論 IR 及 SR。
- 2、Himino 先生將與 IOSCO 董事會中對此議題有興趣之董事進行討論，並須在 2016 年 2 月董事會開會前提交意見。

（三）本次會議討論重點：

本次會議主係向 C1 會員報告前次會議討論整合性報導 (integrated reporting) 及永續發展報導 (sustainability reporting) 相關議題結論之方向。2016 年 2 月 IOSCO 董事會議討論整合性報導 (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。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。

各國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 代表尚無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。

（四）整合性報告 (Integrated Report) 為新興議題：

關於整合性報告範圍如何決定，部分會員國認為，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，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。

亦有會員國認為，世界正經歷世界快速大幅變化的歷程，這次歐洲經濟危機告訴我們，市場和企業在現實運作中，永遠比想像的更複雜。對於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，他們更在意的是，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？

會員國建議公司應審慎思考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公司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，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，而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，之前揭露與之後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) 為完成任務，C1 工作小組已辦理下列工作：

- 1、檢視 IOSCO 與資通風險因素揭露有關之準則。
- 2、檢視 IOSCO 會員國揭露資通風險之實際案例。
- 3、訪談發行公司及審計機構，蒐集其對資通風險揭露之實務經驗。

(三) C1 工作小組已完成提交 IOSCO 董事會之文件草稿，內容包括 IOSCO 揭露指引與資通風險揭露、資通風險揭露之觀念架構、實務揭露狀況及 IOSCO 扮演之角色，重點分述如下：

1、IOSCO 揭露指引與資通風險揭露：

- (1) IOSCO 前針對跨境上市公司及上市公司已訂定負債及權益之國際揭露準則及相關補充規定，上開準則要求發行人應揭露對營運有重大影響之資通風險因素，基於此規定，發行人應彙總揭露重大資通風險因素。
  - (2) 基於重大性判斷涉及個別公司之判斷，本文件並未訂定一致之重大性標準。
- 2、資通風險揭露之觀念架構：發行人應揭露對營運有重大影響之資通風險因素，重大資通風險因素可透過分析當地國法令規定、發行人特殊之事實及情況加以辨認。
- 3、實務揭露狀況：C1 工作小組觀察發行人揭露之資通風險資訊通常包括商標及信譽受損風險、企業交易及營運資料遭破壞之風險、法令變動之潛在不利影響、降低資通風險措施等。
- 4、IOSCO C1 會議持續瞭解：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，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)。

C1表示將持續與會員國交換意見，以瞭解實務狀況，並將持續發展資通風險揭露之相關規定。

- (四)我國相關規定: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 陸續發布 IFRS 15「客戶合約之收入」(發布日 103.5.28、生效日 107.1.1)及 IFRS 9「金融工具(含減損測試)」(發布日 103.7.24、生效日 107.1.1)，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，預期將對金融業造成重大衝擊。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，為因應企業適用之新準則公報變動，**建議隨時配合檢討及修正國內相關監理法規，舉行宣導會並製作更多實務指引或釋例，以協助企業處理導入新公報之問題。**

### 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；近期 IAASB 陸

續發布多項公報準則之草案或討論稿對外徵詢意見，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，使公報之制定更臻週延與完備，以本次會議關注品質控制、專業懷疑及集團審計 (Professional Skepticism, Quality Control, Group Audit)、以及審計委員會 (Audit Committee) 於提昇會計師查核品質之重要職能為例，**建議應即時掌握國際會計或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，俾與國際潮流趨勢一致。**

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，另 C1 會議邀請 IASB、IAASB 之代表進行交流，本次會議就重要會計及審計公報產生實務問題進行討論，包括 IFRS15、ISA540 等，對於未來國內公報實務推動有極大幫助，**建議本會應積極參與國際會議，建立國際間溝通聯繫之管道並與各會員國進行監理經驗交流，並透過本會議邀請 IASB、IAASB 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。**

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)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，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，目前國際上已有部分國家納入規範，目前該委員會發布之「整合性報導架構」，包括組織概述與外部環境、治理、商業模式、風險和機會、策略和資源配置、績效、未來展望、表達基礎等。近年國內在食(產)品安全、環境安全、勞工安全等議題之催化下，環境、企業社會責任、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，**建議應持續注意整合性報導之發展趨勢，並留意面臨之挑戰，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，作為提升我國企業建構良好公司治理之參考。**

# 附件 會議資料