



提升IFRSs
財務報告
自行編製能力
之實務說明

勤業眾信聯合會計師事務所
江美艷 會計師

2019年12月10日



江美艷

Shirley Chiang

執業會計師

- 台北市信義區松仁路100號20樓
- Tel : 2725- 9988
- Fax: 4051- 6888
- shirlechiang@deloitte.com.tw

學歷：

美國密西根州立大學會計碩士

美國密西根州立大學會計學士

專業資格：

中華民國會計師

美國華盛頓州會計師

美國華盛頓州管理會計師

江會計師現任勤業眾信聯合會計師事務所審計部門National Professional Practice Director。江會計師自民國九十五年六月轉任審計品質風險管理部門後，即致力於我國財務會計準則及國際財務報導準則(IFRS)之宣導、應用及諮詢服務，為勤業眾信聯合會計師事務所台灣地區之IFRS專家會計師，對IFRS相關案件具有豐富之知識及經驗，並實際參與多家IFRS導入案件。亦曾負責海外發行有價證券ADS、GDS、ECB等之諮詢服務及風險控管達數年。江會計師目前為台灣積體電路(TSMC)之主簽會計師，並擔任金管會證期局、櫃買中心、台灣證券交易所、會計研究發展基金會、保發中心及中華治理協會...等多場會計課程之指定講師，同時擔任政治大學審計學分課之講師多年。

代表性客戶(含IFRS導入服務)：

- 台灣積體電路、日月光半導體、中華電信、中國鋼鐵、台灣高鐵、中華開發、大眾商業銀行、遠傳電信、遠東集團、台灣大哥大、亞太電信、微星科技、宏達電、穎台科技、保誠投信、公務人員退休撫卹基金管委會等、財團法人金融聯合徵信中心、大聯大投資控股、英屬開曼群島商凹凸國際科技股份有限公司 ...等

為何企業需自行編製IFRSs財務報告?

基於管理目的，須能夠正確即時提供整體攸關資訊

財報編製本屬企業責任，應提升自我要求

法令規定及投資人要求，企業財務資訊之透明度要求提升



審計準則公報 第 57 號規定

第五條 本公報所稱之「財務報表」，係指整份一般用途財務報表（包括相關附註）。相關附註通常包括重大會計政策彙總及其他解釋性資訊。適用之財務報導架構規定財務報表之格式與內容，及整份財務報表之組成。

第二十八條 本段應敘明管理階層對下列事項之責任：

1. 依照適用之財務報導架構編製財務報表，且維持與財務報表編製有關之必要內部控制，以確保財務報表未存有導因於舞弊或錯誤之重大不實表達。

第三十條 當財務報表係依照允當表達架構編製時，本段應敘明管理階層對財務報表之編製及允當表達負責。

對財務報表之責任（相關條文：第二十七條至第二十八條）

第五十七條 依照適用之財務報導架構編製財務報表（包括財務報表之允當表達）係管理階層（如適當時，亦包括治理單位）之責任。維持與財務報表編製有關之必要內部控制，以確保財務報表未存有導因於舞弊或錯誤之重大不實表達，亦為管理階層之責任。於查核報告中敘明管理階層對前述事項之責任，有助於查核報告使用者瞭解此為執行查核工作之前提。

公開發行公司建立內部控制制度處理準則

法令規定

第 3 條

公開發行公司之內部控制制度係由經理人所設計，董事會通過，並由董事會、經理人及其他員工執行之管理過程，其目的在於促進公司之健全經營，以合理確保下列目標之達成：

- 一、營運之效果及效率。
- 二、報導具可靠性、及時性、透明性及符合相關規範。
- 三、相關法令規章之遵循。

前項第一款所稱營運之效果及效率目標，包括獲利、績效及保障資產安全等目標。

第一項第二款所稱之報導，包括公司內部與外部財務報導及非財務報導。其中外部財務報導之目標，包括確保對外之財務報表係依照證券發行人財務報告編製準則及一般公認會計原則編製，交易經適當核准等目標。

第 8 條

公開發行公司之內部控制制度，除包括前條對各種營運循環類型之控制作業外，尚應包括對下列作業之控制：

...

- 十一、**財務報表編製流程之管理**，包括適用國際財務報導準則之管理、會計專業判斷程序、會計政策與估計變動之流程等。

為何企業需自行編製IFRSs財務報告?

法令規定

證券交易法第14條
本法所稱財務報告，指發行人及證券商、證券交易所依法令規定，應定期編送主管機關之財務報告。

108/11/25 主管機關函令

- 財務報告編製係**公司管理階層**之責任，公司應依證券交易法等規定自行編製財務報告，以符合公司治理精神。
- 財務報告「編製」係指**公司自行完成財務報告**四大財務報表數字及所有附註附表初稿，供會計師查核（核閱）。
- 主管機關原則將分**5年**審查**所有公司**編製財務報告情形；請公司評估是否需調整**財務報表編製流程管理之**內部控制作業。
- 公司應將函文內容提報**董事會報告**。

編製IFRSs合併財報可能面臨的挑戰...

資訊品質！

子公司提供資訊缺漏、往返修正耗時耗力？

標準化！

子公司這麼多，會計項目分類定義、資訊收集格式不一致？

時效性！

財報、管報、還有麻煩的現流表，等編完，這一個月也過完了...

怎麼辦...

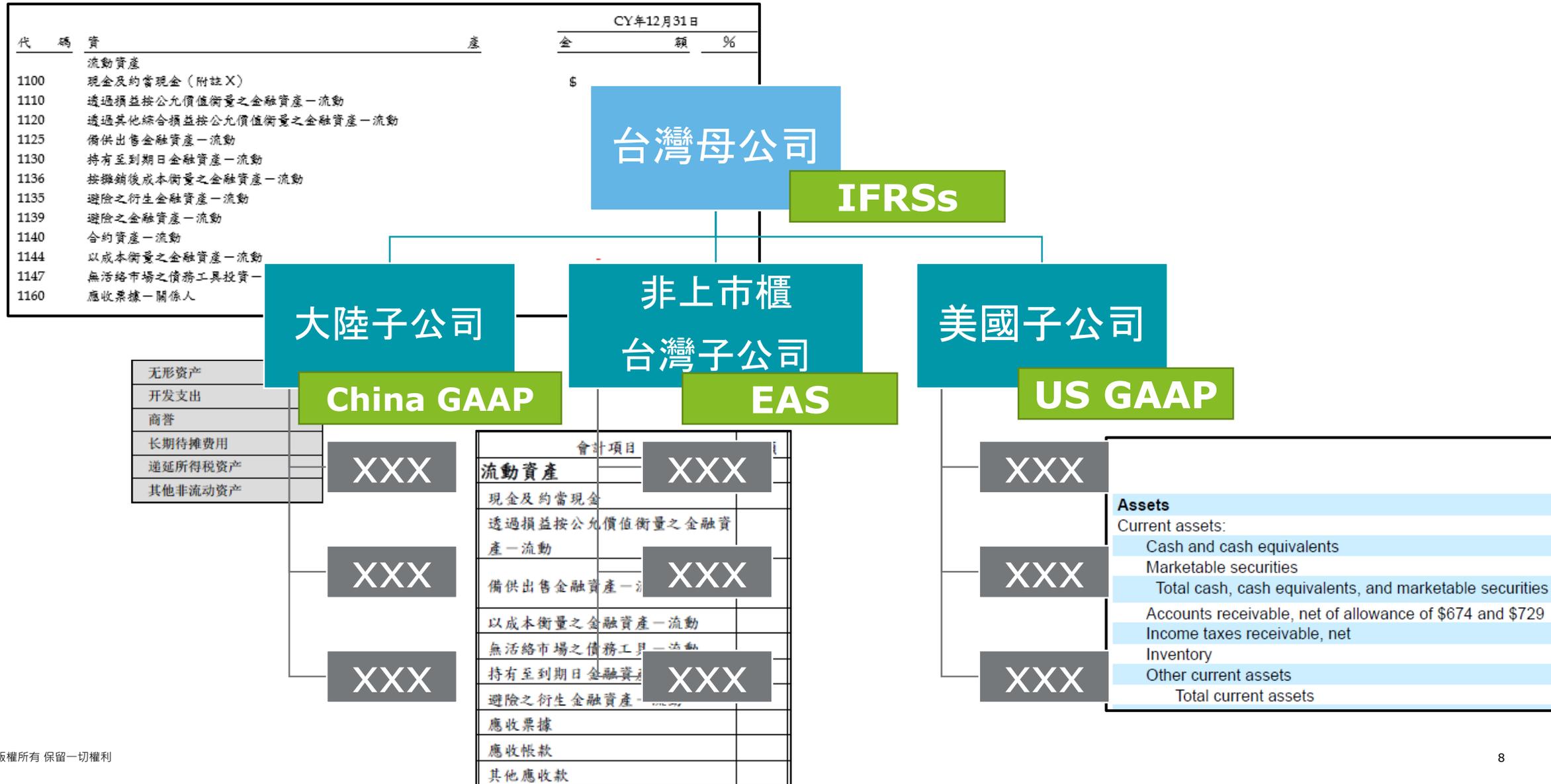
政策規範！

關係人交易總是對不平？入帳規則未統一？

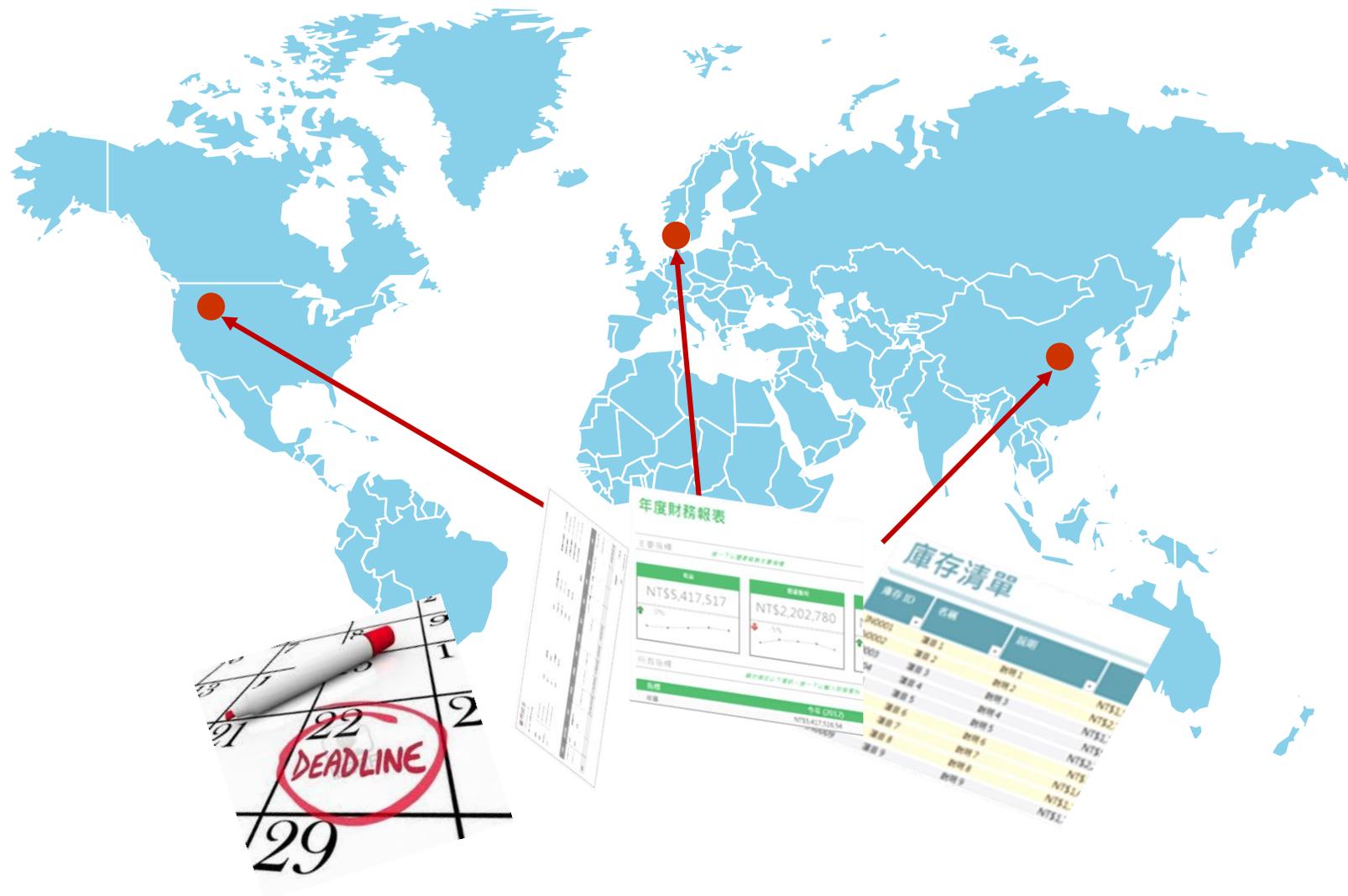
工具！

合併 Excel 表超多，公式都正確嗎？有沒有更好的方法？

合併財報的挑戰 - 集團會計項目/ GAAP不一致



合併財報的挑戰 - 子公司資訊難以即時



合併財報的挑戰 - 關係人對帳沖銷耗時

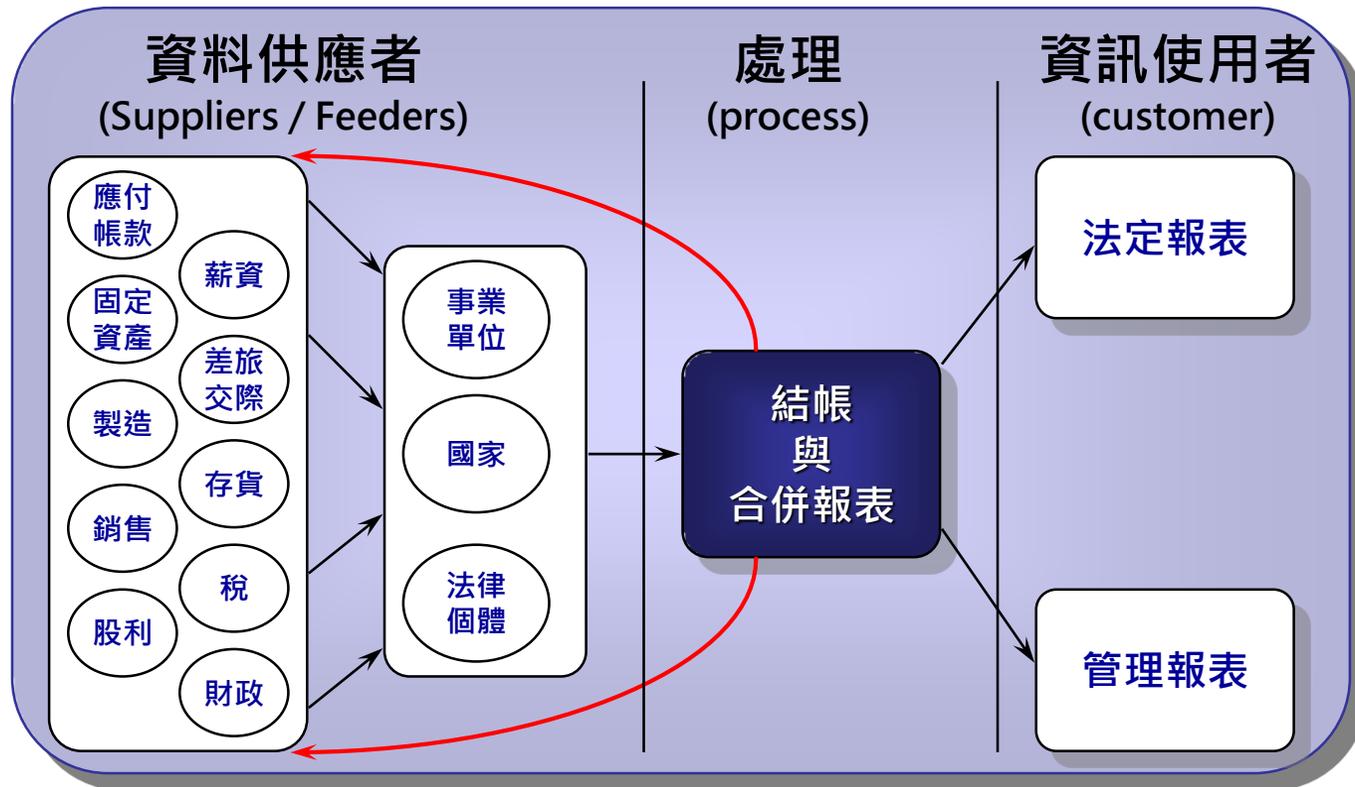
- 系統產出excel 或其他報表，人工對帳。
- 順、逆、側流交易量大，易產生疏誤。

| 子公司A | | C | D | E | |
|------|-----------|-----------|------------|---------|------------|
| 1 | 80190853 | | | | |
| 2 | Client ID | Date | Account No | AMT | Invoice No |
| 3 | 20395401 | 2012/1/31 | 1143 | 345,678 | 83002 |
| 4 | 20395401 | 2012/2/28 | 1143 | 335,647 | 83845 |
| 5 | 20395401 | 2012/3/31 | 1143 | 655,421 | 83654 |
| 6 | 20395401 | 2012/4/30 | 1143 | 334,678 | 83676 |
| 7 | 21475365 | 2012/1/5 | 2143 | 123,456 | 10070001 |
| 8 | 21475365 | 2012/2/5 | 2143 | 321,654 | 10070003 |
| 9 | 21475365 | 2012/3/27 | 2143 | 11,334 | 10070005 |
| 10 | 21475365 | 2012/4/18 | 2143 | 55,678 | 10070007 |
| 11 | 21475365 | 2012/5/25 | 2143 | 645,724 | 10070010 |

| 子公司B | | C | D | E | |
|------|-----------|-----------|---------|------------|----------|
| 1 | 20395401 | | | | |
| 2 | Client ID | Date | AMT | Invoice No | Currency |
| 3 | 21475365 | 2012/2/10 | 345,678 | 10070002 | NTD |
| 4 | 21475365 | 2012/3/5 | 335,647 | 10070004 | NTD |
| 5 | 21475365 | 2012/4/10 | 655,421 | 10070006 | NTD |
| 6 | 21475365 | 2012/5/6 | 334,678 | 10070008 | NTD |
| 7 | 21475365 | 2012/5/25 | 303,214 | 10070009 | NTD |
| 8 | 21475365 | 2012/6/10 | 295,430 | 10070011 | NTD |
| 9 | 21475365 | 2012/6/23 | 286,542 | 10070014 | NTD |
| 10 | 21475365 | 2012/7/5 | 285,003 | 10070015 | NTD |
| 11 | 21475365 | 2012/7/15 | 285,123 | 10070016 | NTD |
| 12 | 80190853 | 2012/2/6 | 345,678 | 83002 | RMB |
| 13 | 80190853 | 2012/3/3 | 335,647 | 83845 | RMB |
| 14 | 80190853 | 2012/4/5 | 655,421 | 83654 | RMB |
| 15 | 80190853 | 2012/5/1 | 334,678 | 83676 | RMB |

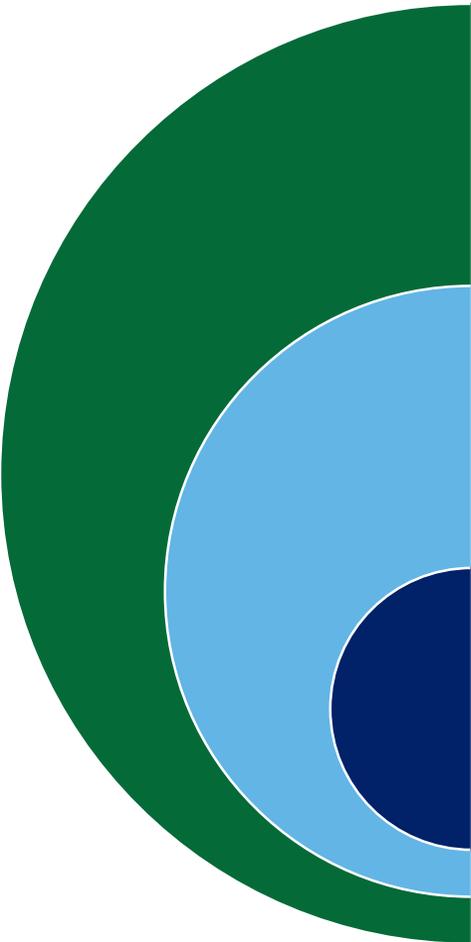
| 母公司 | | C | D | E | F | |
|-----|-----------|------------|-----------|----------|---------|------------|
| 1 | 21475365 | | | | | |
| 2 | Client ID | Invoice No | Date | Currency | AMT | Account No |
| 3 | 80190853 | 10070001 | 2012/1/5 | USD | 123,456 | 1143 |
| 4 | 80190853 | 10070003 | 2012/2/5 | USD | 321,654 | 1143 |
| 5 | 80190853 | 10070005 | 2012/3/27 | USD | 11,334 | 1143 |
| 6 | 80190853 | 10070007 | 2012/4/18 | USD | 55,678 | 1143 |
| 7 | 80190853 | 10070010 | 2012/5/25 | USD | 645,724 | 1143 |
| 8 | 80190853 | 10070012 | 2012/6/4 | USD | 312,484 | 1143 |
| 9 | 80190853 | 10070013 | 2012/6/13 | USD | 69,724 | 1143 |
| 10 | 20395401 | 10070002 | 2012/1/31 | NTD | 345,678 | 1143 |
| 11 | 20395401 | 10070004 | 2012/2/28 | NTD | 335,647 | 1143 |
| 12 | 20395401 | 10070006 | 2012/3/31 | NTD | 655,421 | 1143 |
| 13 | 20395401 | 10070008 | 2012/4/30 | NTD | 334,678 | 1143 |
| 14 | 20395401 | 10070009 | 2012/5/15 | NTD | 303,214 | 1143 |
| 15 | 20395401 | 10070011 | 2012/5/31 | NTD | 295,430 | 1143 |
| 16 | 20395401 | 10070014 | 2012/6/13 | NTD | 286,542 | 1143 |
| 17 | 20395401 | 10070015 | 2012/6/25 | NTD | 285,003 | 1143 |
| 18 | 20395401 | 10070016 | 2012/6/30 | NTD | 285,123 | 1143 |

結帳與合併報表經常是造成支援管理決策的主要瓶頸...



議程大綱

提升IFRSs財務報告自行編製能力之實務說明



編製作業及內部控制

- 編製財報事先準備事項
- 財報編製流程及內部控制

合併四大表編製程序

- 編製四大表之作業程序及步驟
- 合併財報應沖銷集團間交易

彙整財務報告附註

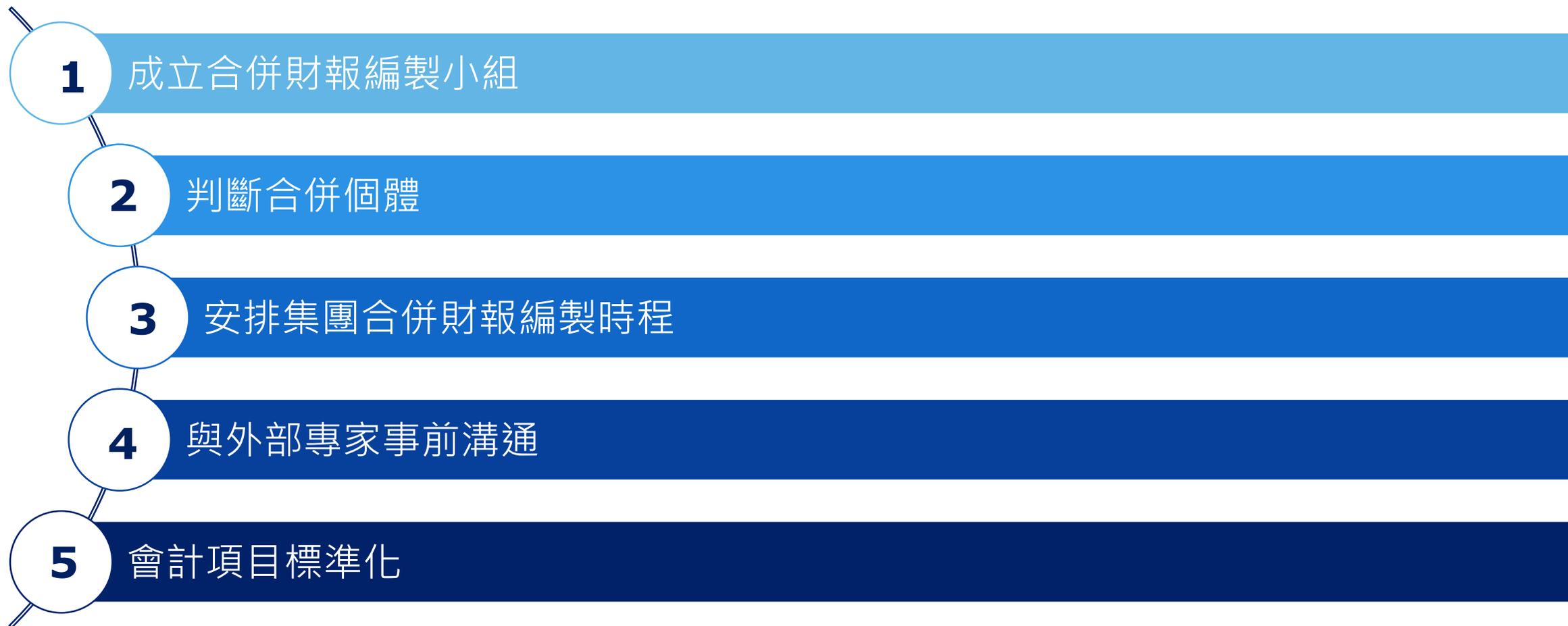
- 如何有效率彙整附註揭露資訊
- 財報附註實務提醒



編製作業與內部控制

編製財報事先準備事項

編製財報事先準備事項



編製財報事先應準備事項 (續)

6 設計Reporting Package

7 集團交易對帳及沖銷

8 選擇合適之編製工具

9 持續教育訓練

1.成立合併財報編製小組



2. 判斷合併個體

辨認合併個體

- 子公司
 - 控制與實質控制
 - 潛在表決權
 - 保障性權利
 - 結構型個體

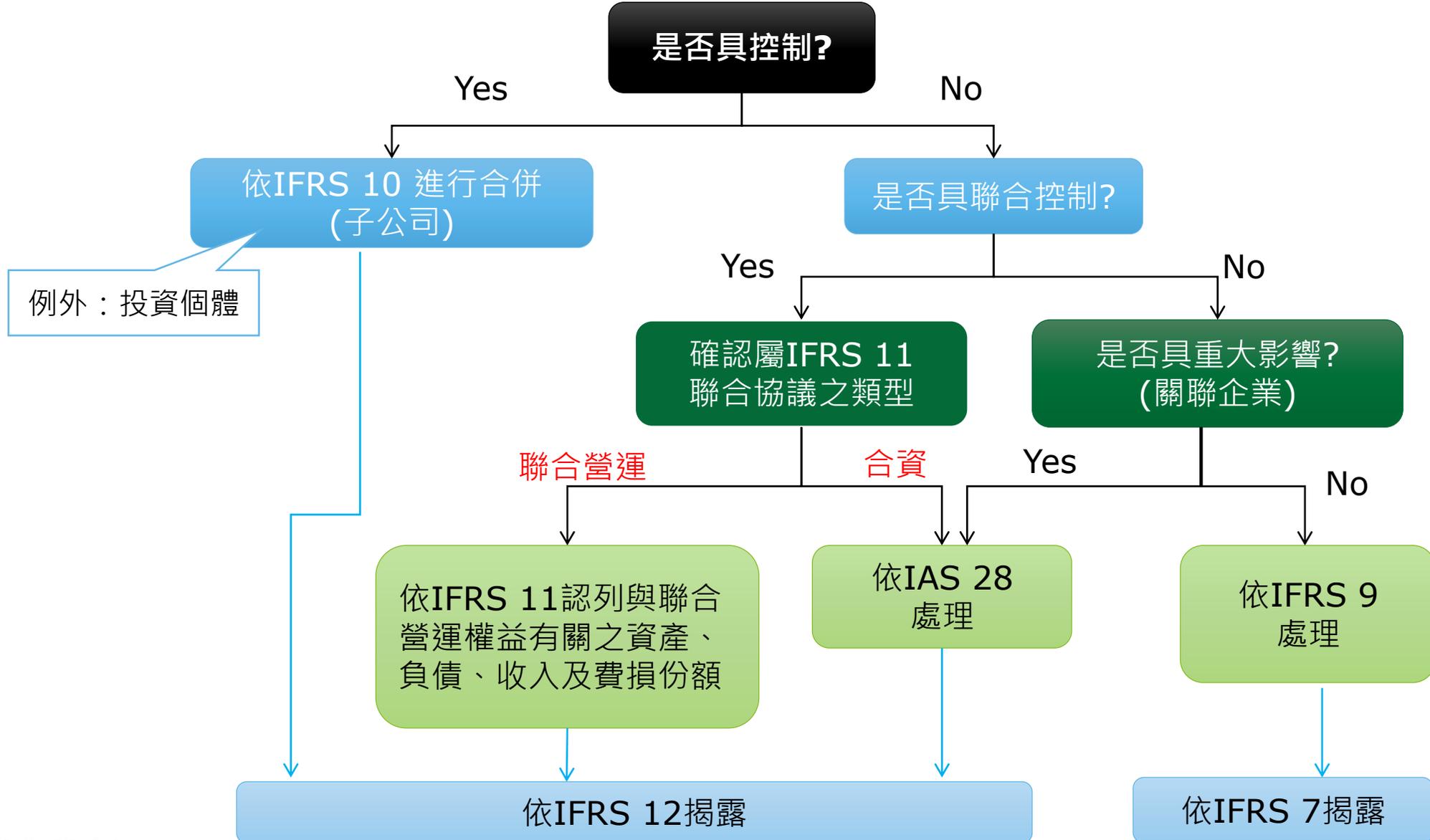
IAS 28.36 若關聯企業或合資對類似情況下之相似交易及事項採用與企業不同之會計政策，企業於適用權益法所用之關聯企業或合資財務報表應予調整，以使關聯企業或合資之會計政策符合企業之會計政策。

辨認非合併個體

- 關聯企業
 - 重大影響
- 合資
 - 聯合控制

雖然非合併個體，於編製財務報告時，仍需請關聯企業及合資提供相關財務資訊(另一種Reporting package)，以符合IAS 28「投資關聯企業及合資」要求之會計政策一致，以及財報附註及附表資訊之揭露。

子公司、關聯企業與合資之關係



3. 安排集團合併財報編製時程

I. 確認財報申報期限及各公司結帳時間



II. 確認各公司董事會舉行時間及順序



III. 安排合併財報查核或核閱之外勤時間



IV. 安排集團合併財報編製時間流程



V. 計畫各公司繳交合併財報所需資訊時程



VI. 安排各公司財務報告查核或核閱之外勤時間

4.與外部專家事前溝通

I. 清點集團成員對於外部專家(例如律師、精算師、評價專家等)之需求

II. 尋找合適之外部專家

III. 安排專案小組成員參與外部專家事前溝通會議

IV. 配合合併財報編製流程，確認取得專家報告時間

5.會計項目標準化



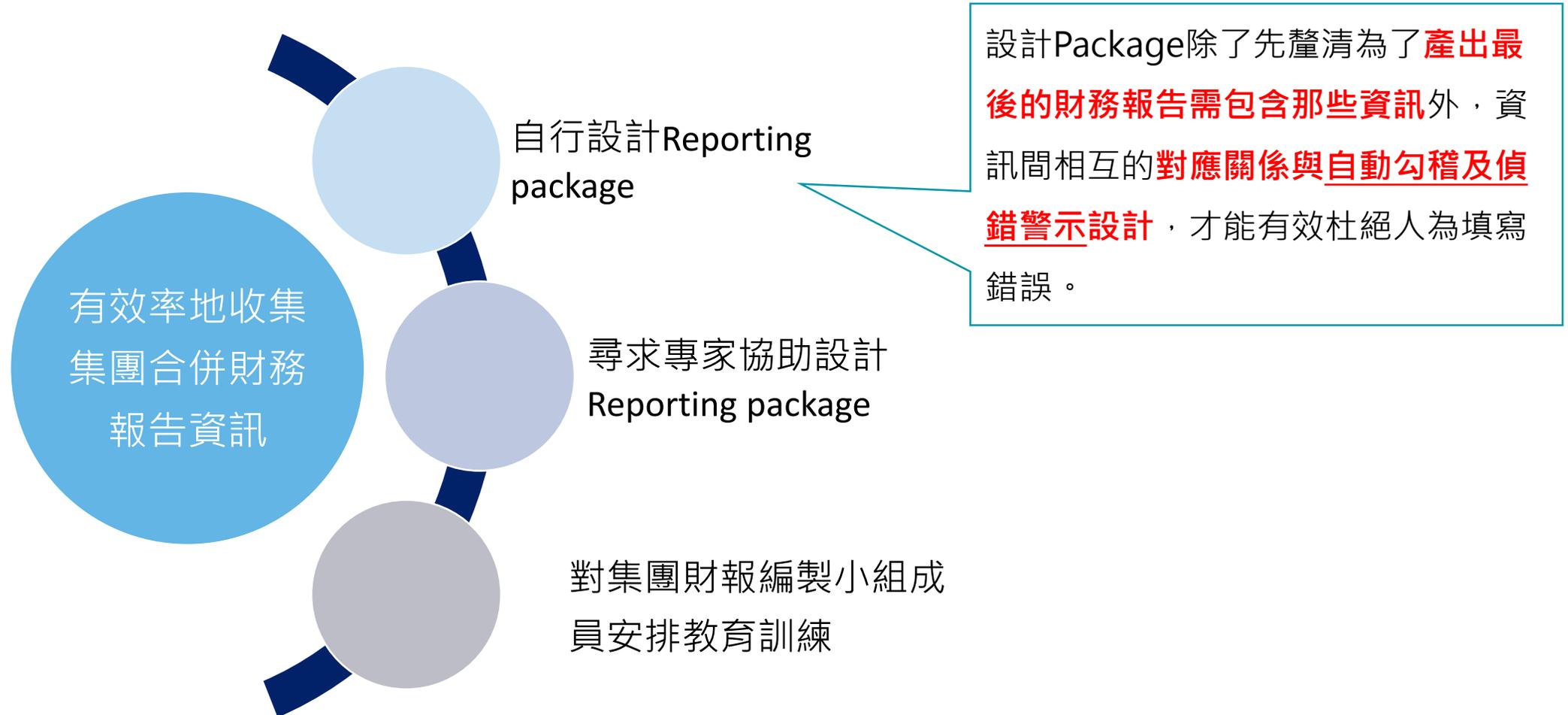
6.設計Reporting package

會計項目是否區分各關係人交易之金額?複雜的現金流量表、匯率及附註揭露資訊(例如：所得稅、退休金、部門別、金融工具...) 存在於會計系統中?

各集團成員會計系統所提供之資料是否可滿足合併財報之需求?



6.設計Reporting package (續)



6.設計Reporting package (續)



6.設計Reporting package (續)

GAAP

- 設計會計準則差異調節之格式，及前後期之調整，以延續金額之累積。

會計政策

- 建立集團會計政策。
- 對相似情況下之類似交易及事件，應採用一致之會計政策。
- 透過輸入設計，確認會計政策一致性；若有矛盾，自動產生錯誤提醒訊息。

財報時點

- 母子公司之資產負債表日原則上應相同，若有差異，至多不超過三個月。
- 透過輸入自動檢測之設計，提示時點一致或錯誤訊息。

會計政策選項之舉例

| 會計政策與表達揭露 | 選 項 |
|-------------|---|
| 存貨成本 | <ul style="list-style-type: none">• 加權平均成本• 先進先出 |
| 金融資產交易慣例 | <ul style="list-style-type: none">• 交易日會計• 交割日會計 |
| 營業活動現金流量之表達 | <ul style="list-style-type: none">• 直接法• 間接法 |
| 利息收現之現金流量表達 | <ul style="list-style-type: none">• 營業活動• 投資活動 |
| 股利收現之現金流量表達 | <ul style="list-style-type: none">• 營業活動• 投資活動 |
| 利息付現之現金流量表達 | <ul style="list-style-type: none">• 營業活動• 籌資活動 |
| 股利付現之現金流量表達 | <ul style="list-style-type: none">• 營業活動• 籌資活動 |

會計政策選項之舉例 (續)

| 會計政策與表達揭露 | 選 項 |
|-----------------|--|
| 所得稅費用與會計所得關係之揭露 | <ul style="list-style-type: none">• 平均有效稅率與適用稅率進行調節• 所得稅費用與會計所得乘以適用稅率進行調節 |
| 政府非貨幣性捐助 | <ul style="list-style-type: none">• 公允價值• 名目金額 |
| 與資產有關之政府捐助表達 | <ul style="list-style-type: none">• 淨額表達-資產帳面金額之減項• 總額表達-遞延收入 |
| 與所得有關之政府捐助表達 | <ul style="list-style-type: none">• 相關費用之減項• 貸計收入 |

6.設計Reporting package (續)

匯率建置

- 搭配系統建置，維護一個匯率轉換表，所有外幣計價聯屬公司之會計項目將會自動依期末或平均匯率轉換；而各幣別間轉換匯率系統自動計算，無需另行輸入。

彙整合併現金流量表與附註所需資訊

- 所需資料不僅包含期初與期末合併資產負債表以及當期合併損益表，還需要諸多科目的合併變動表資訊（如：合併不動產、廠房及設備變動表等）。
- 設計合併現金流量表與附註揭露(如：所得稅、退休金、部門別、金融工具...)所需資訊格式，例如包含計算公式及科目等。

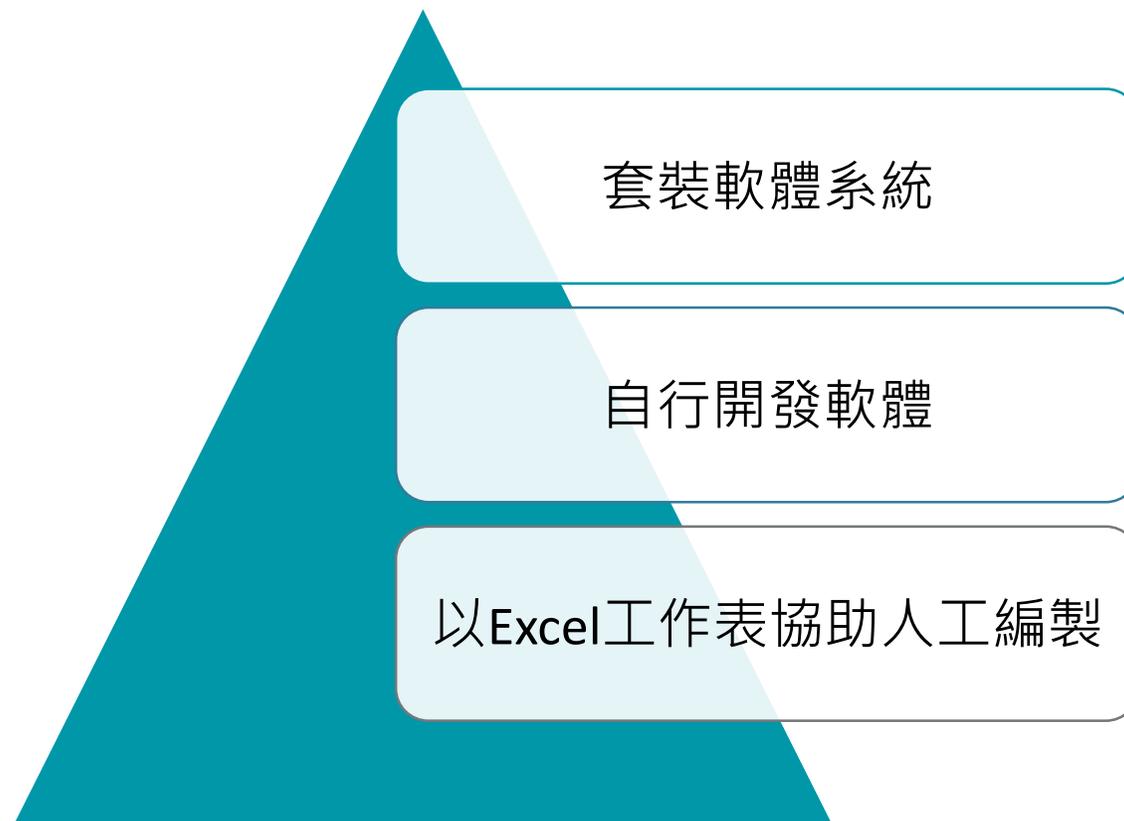
保留數字運算過程與稽核軌跡

- 設計Package並搭配系統建置，有效保留合併報表編製時所有計算過程，舉凡換算為母公司幣別前與後的金額、關係人交易沖銷記錄、長投與股權沖銷紀錄，以及可能的調整分錄金額，均完整保存以作為稽核軌跡。

7. 集團交易對帳及沖銷

| 項目 | 問題 | 解決方案 |
|---------|--|---|
| 關係人交易對帳 | 認列時間有差異 | <ul style="list-style-type: none"> ● 建立集團入帳原則 ● 以系統作為集團各公司間共同的平台，將繁瑣的資料轉入系統，即可迅速產出以交易金額比對的差異結果，甚至可自動發出郵件通知各子公司確認差異結果。 |
| | 雙方入帳科目不對稱 (例如將 <u>代收</u> 款/ <u>代付款</u> 改以 <u>應收</u> / <u>付帳款淨額</u> 入帳) | <ul style="list-style-type: none"> ● 建立集團統一會計項目 |
| | 入帳或對帳時採用匯率之差異 | <ul style="list-style-type: none"> ● 統一匯率建置，支援多種幣別換算 |
| | 對帳頻率太少、不夠確實 | <ul style="list-style-type: none"> ● 透過Package設計及系統建置，可大幅增加對帳頻率，降低錯誤發生率 |
| 合併沖銷作業 | 內部交易眾多且複雜 | <ul style="list-style-type: none"> ● 設定於系統自動沖銷，降低人工作業錯誤率 |

8. 選擇合適之編製工具



9. 持續教育訓練



檢視公司目前自行編製財報之能力

可透過四個
構面檢視

標準化資訊

- **標準化會計項目的建立**：編製合併時需先進行集團會計項目之標準化，將各子公司會計項目轉換到一致的基礎上進行。
- **收集合併資訊之統一平台(Package)**：設計符合使用目的的Package，除法定規定的財報內容之外，亦可包含管理上的資訊另外應有適當的檢核勾稽機制。

交易處理一致性

- **釐清對帳差異原因**：發票開立時點、入帳方式、會計原則、匯率、估列計算方式及錯帳等皆為對帳差異產生之主要原因。
- **訂定一致性原則**：藉由各公司間不斷溝通協調及經由集團對帳政策、入帳規則之制定，減少差異發生。

人員、流程及組織

- **人員**：公司是否有具備合併報表編製能力的人員
- **流程**：編製程序流程化、制度化，透過整體流程的有效管理，才可增進編製資料的完整性及準確性。
- **組織**：明確定義流程中母子公司各人員的角色及管理階層的明確支持。

合適的編製工具

- **Excel**：無須耗費額外成本，但有其先天性的限制及缺點，例如：大量人工處理、版本控管問題等。
- **合併套裝軟體**：相較於Excel，使用套裝軟體編製較為即時且具彈性，最明顯的效益係為於編製時程上的顯著縮短及正確性提升。

檢視公司目前自行編製財報之能力 (續)

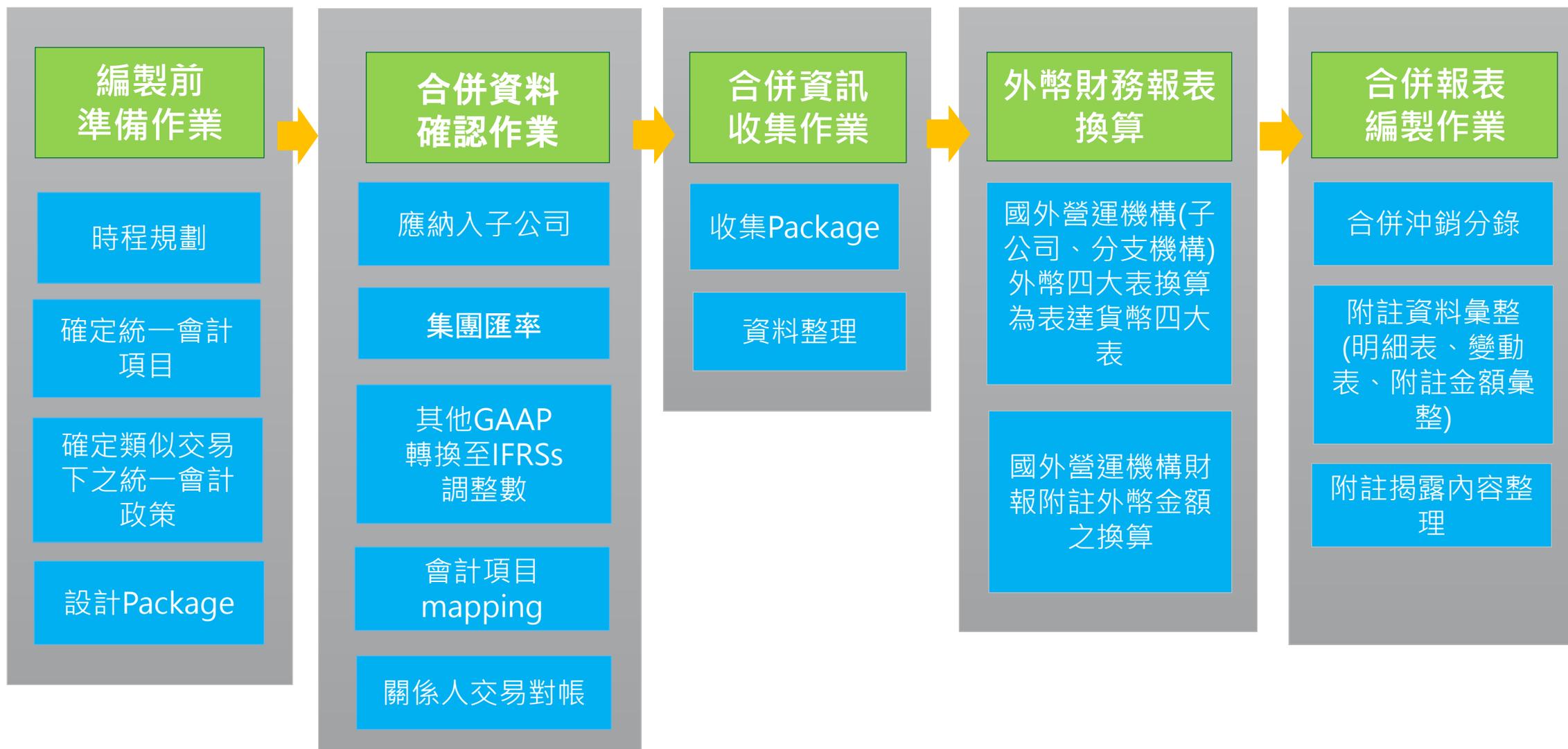
檢視公司現行編製財報之完整程度是否達到主管機關標準

若未達標準
擬定因應計畫

提報董事會

財報編製流程及內部控制

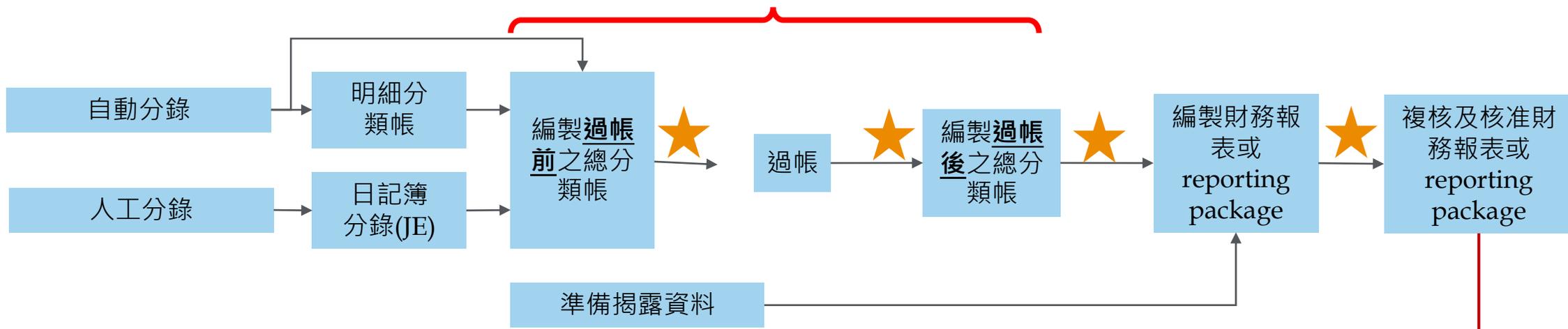
合併報表編製之作業流程



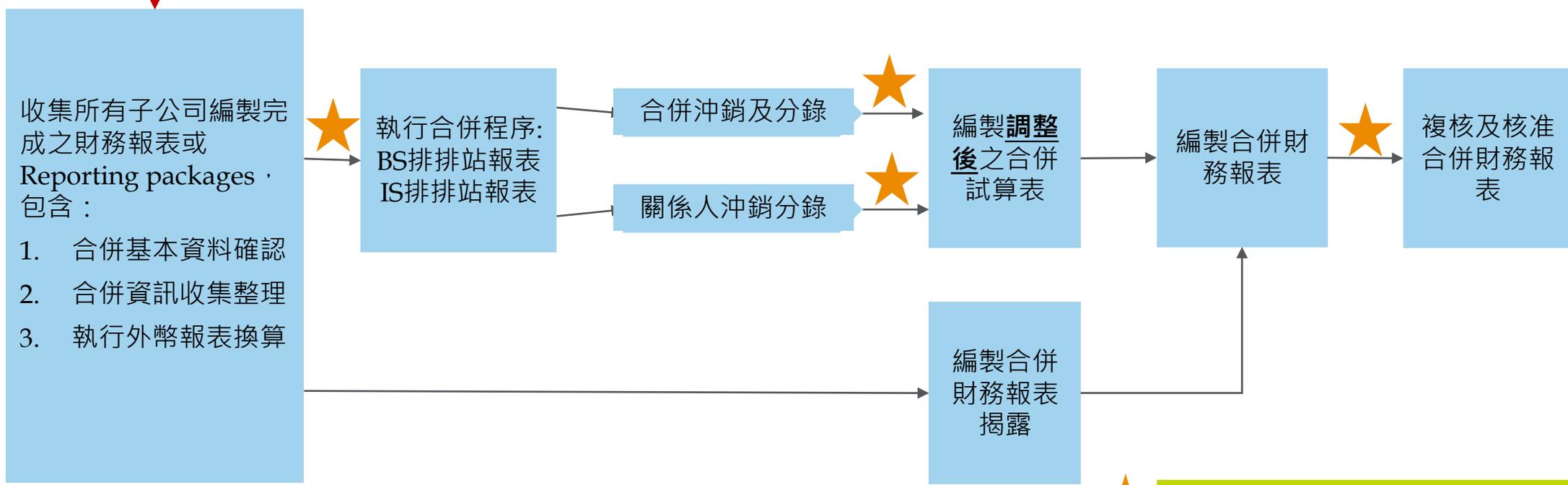
[範例] 合併報表編製流程圖

過帳前、後

集團個體



集團合併



★ 控制點，需有獨立複核、核准之控制



合併四大表編製程序

編製四大表之作業程序及步驟

合併財報之編製程序及步驟



工作項目

步驟一

- 股權架構及持股比例
- 集團匯率 (期末匯率、平均匯率及歷史匯率)
- 確認會計項目 mapping 及關係人交易對帳

步驟二

- 透過設計 Financial Package 收集合併財務資訊
- 由編製合併之母公司統籌回收 Package，並加以進行資料整理。

步驟三

將外幣子公司報表依正確匯率進行金額轉換，將當地貨幣金額轉為母公司幣別。

步驟四

- 確認**合併沖銷分錄**：
- 母公司長期投資及子公司股東權益沖銷
 - 計算非控制權益、損益及其他綜合損益
 - 順流、逆流及側流**關係人交易**沖銷

步驟五

將所收集整理後資料，依據股權結構，進行逐層合併作業，合併內容包含四大表及合併財務報表附註資訊。

步驟一：合併基本資料確認



| 工作項目 | 應注意重點 |
|-----------|--|
| 股權架構及持股比例 | <p>■ 確實了解整體投資架構，正確計算股權沖銷數及非控制權益</p> <ul style="list-style-type: none">• 合併個體確認（以實質控制力判斷）• 母公司對子公司之持股比例• 子公司是否持有母公司股票• 子公司之間是否有相互持股情形 <pre>graph TD; M((母)) --> S1((子)); M --> S2((子)); M --> S3((子)); S1 <--> S2; S2 <--> S3; S3 <--> S1;</pre> |
| 集團匯率 | <p>■ 確認合併個體所有幣別之期初、期末、平均及歷史匯率</p> <ul style="list-style-type: none">• 全集團換算匯率<u>小數位數</u>應一致• 認列<u>權益法長投時</u>使用之匯率，應與編製合併報表時之匯率一致，始可正確執行合併股權沖銷。 |

步驟一：合併基本資料確認



| 工作項目 | 應注意重點 |
|----------------|--|
| 確認會計項目 mapping | <ul style="list-style-type: none">■ 依集團統一會計項目(Chart Of Account, COA)進行會計項目mapping 集團內部應建立統一之會計項目架構，清楚定義各會計項目之性質、層級及分類標準。■ 各子公司財會人員，應負責確認各公司Trial Balance金額已正確合理 mapping至集團統一會計項目。 |
| 關係人交易對帳 | <ul style="list-style-type: none">■ 集團各公司進行關係人交易的對帳■ 進行交易差異金額原因釐清並判斷是否需調整 |

步驟二: 合併資訊收集整理



| 工作項目 | 應注意重點 |
|-------------------------------|--|
| 透過設計Financial Package收集合併財務資訊 | <ul style="list-style-type: none">■ Financial Package係設計於收集各合併個體資料所用，包含：<ul style="list-style-type: none">• 試算表金額• 財務報表附註揭露• 現金流量表所需資訊(ex. 不動產、廠房及設備變動表、利息收支數等資訊)• 關係人交易金額• 當地GAAP調節至IFRSs之調整金額■ 母公司需適當規劃Financial Package 回收時程並依狀況適度進行修改 |

步驟三: 執行外幣報表換算

步驟一
合併基本
資訊確認

步驟二
合併資訊
收集整理

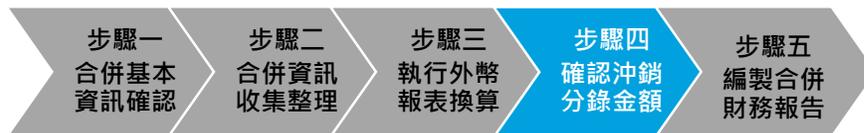
步驟三
執行外幣
報表換算

步驟四
確認沖銷
分錄金額

步驟五
編製合併
財務報告

| 工作項目 | 應注意重點 |
|-------------|--|
| 進行外幣子公司金額換匯 | <ul style="list-style-type: none">■ 依據財報編製原則進行外幣換匯，換匯邏輯需一致<ul style="list-style-type: none">• 資產負債科目：以資產負債表日之收盤匯率進行換算• 損益科目：以交易日匯率進行換算• 權益科目<ul style="list-style-type: none">- 保留盈餘本期增加數(本期淨利)：以本期交易日匯率進行換算- 其餘股東權益會計項目：以歷史匯率進行換算差額 <p>上述差額計入國外營運機構財務報表換算之兌換差額</p> <ul style="list-style-type: none">• 資產負債之變動表：<ul style="list-style-type: none">- 期初數：以上期期末之收盤匯率進行換算- 期末數：以本期期末之收盤匯率進行換算- 變動數：依據各變動項性質決定使用匯率- 差異計入外幣兌換影響數，列為其他綜合損益 |

步驟四：確認沖銷分錄金額

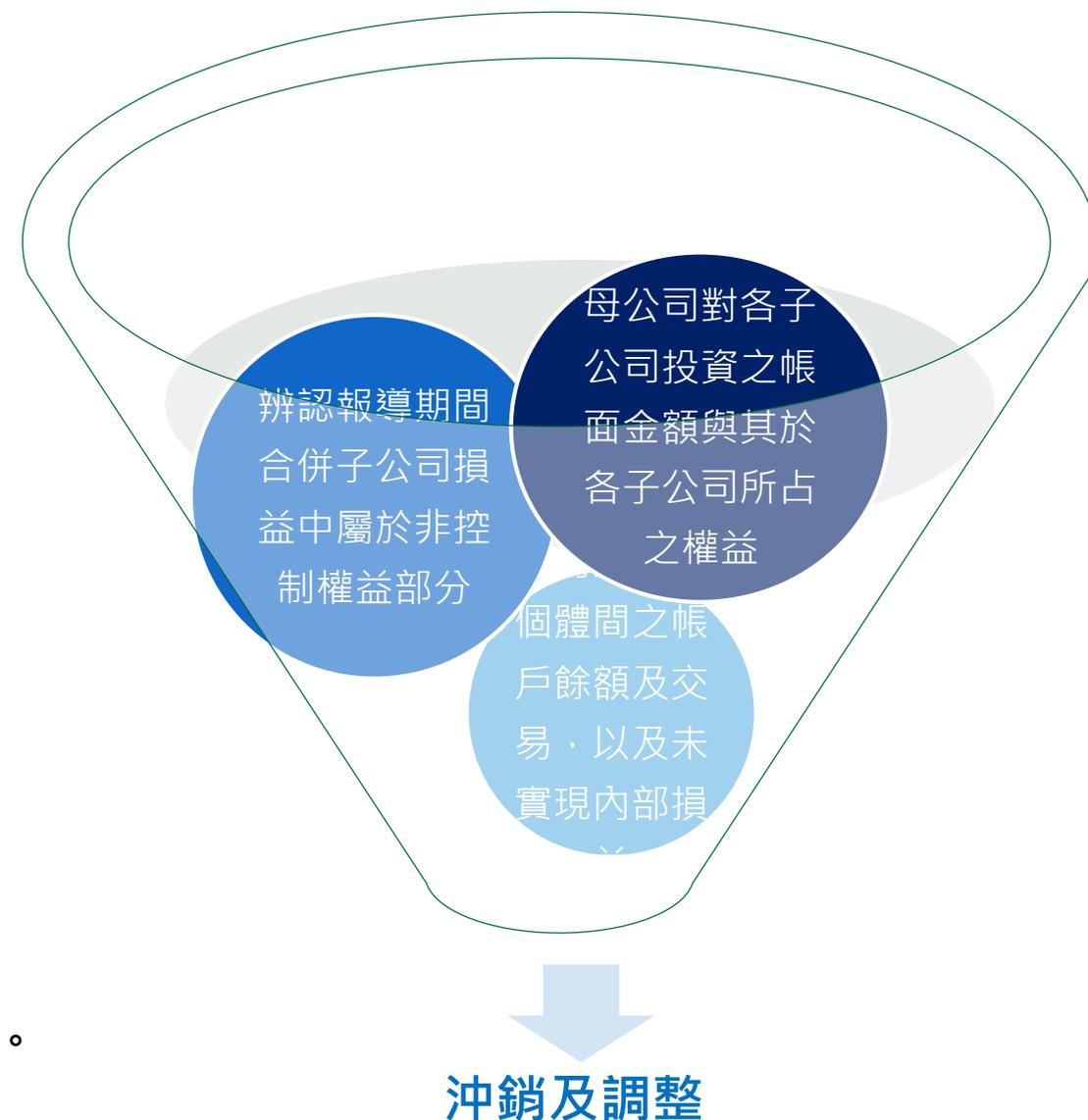


| 工作項目 | 應注意重點 | | | | | | | | | | | | |
|-----------------|--|-----------|----------|-----------|--|----------|----|--------|-------|-----|--|--|----------|
| <p>長投股權投資沖銷</p> | <ul style="list-style-type: none"> ■ 母公司長投與子公司股權淨值不一致 確實釐清股權差異原因(ex. 商譽or其他資產)，以利正確編製沖銷分錄 <table border="1" data-bbox="726 496 2308 753"> <thead> <tr> <th colspan="2">母公司個體財務報告</th> <th colspan="2">子公司合併財務報告</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>採用權益法之投資</td> <td>50</td> <td>資產 100</td> <td>負債 70</td> </tr> <tr> <td>...</td> <td></td> <td></td> <td>子公司權益 30</td> </tr> </tbody> </table> <p style="text-align: center; color: red;">商譽10 土地溢價10</p> | 母公司個體財務報告 | | 子公司合併財務報告 | | 採用權益法之投資 | 50 | 資產 100 | 負債 70 | ... | | | 子公司權益 30 |
| 母公司個體財務報告 | | 子公司合併財務報告 | | | | | | | | | | | |
| 採用權益法之投資 | 50 | 資產 100 | 負債 70 | | | | | | | | | | |
| ... | | | 子公司權益 30 | | | | | | | | | | |
| <p>非控制權益計算</p> | <p>依據合併架構，正確計算非控制權益(ex.若子公司有相互持股的情形，則可能到最終合併層才能確定非控制權益比例)</p> | | | | | | | | | | | | |
| <p>關係人交易沖銷</p> | <ul style="list-style-type: none"> ■ 外幣交易金額需以一致匯率轉換為<u>統一幣別</u>編製沖銷分錄 ■ 應考量合併架構、交易方向(順流、逆流及側流)及交易類型，以決定未實現交易損益及合併沖銷如何處理 ■ 附註揭露亦應考慮關係人沖銷金額(ex. 應收帳款帳齡分析表) | | | | | | | | | | | | |

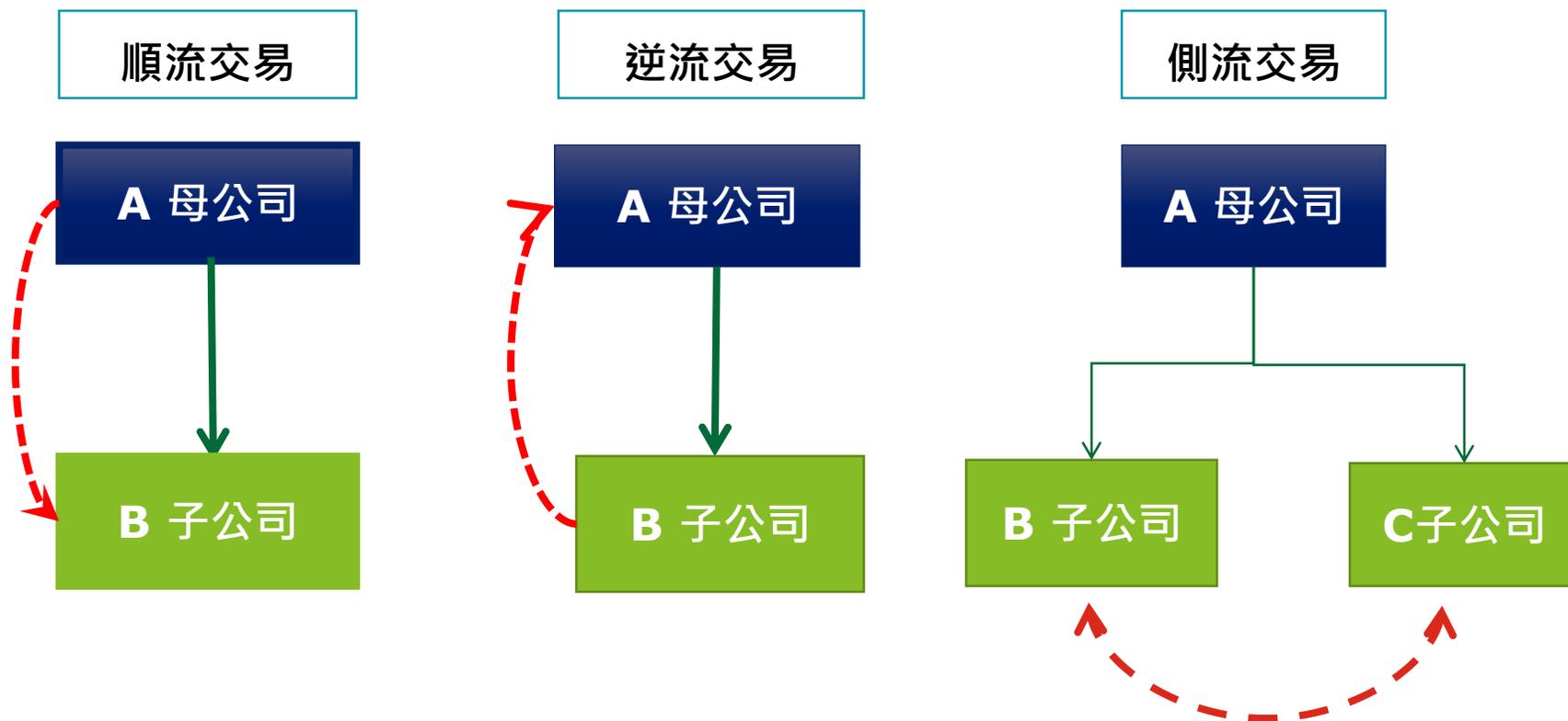
合併財報應沖銷集團間交易

集團間交易之沖銷

- 集團間交易（包含收益、費損及股利）及其所產生之未實現損益皆應全數銷除。
- 財務報表所載集團企業相互間債權債務科目應予以對沖。
- 集團企業間進銷貨交易亦應同時自沖減合併銷貨收入、合併銷貨成本或適當的費用科目。
- 對於集團企業間之交易，因集團間交易產生之未實現毛利已列入資產帳面金額者，應依交易全額沖銷。



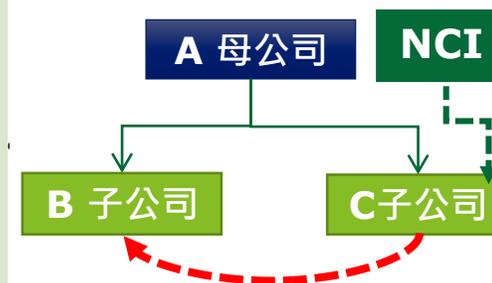
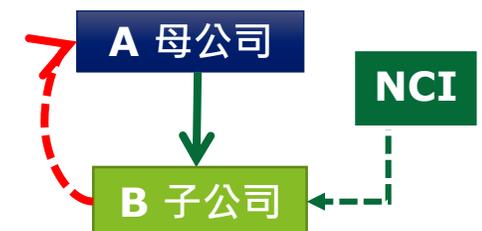
合併財報沖銷集團間交易之類型



常見之集團間交易：進銷貨、移轉不動產、廠房及設備、借貸、租賃等

如何消除集團間順、逆流及側流交易之彙整說明

| 母公司合併報表 | | 說明 |
|---------|--|---|
| ◆ 順流交易 | 集團內個體間之帳戶餘額及交易 (包含收益、費損及股利) 應 全數消除 | 未實現損益由 <u>母公司銷貨至子公司</u> 所產生， 未實現損益全數歸屬於母公司，不分攤到NCI 。 |
| ◆ 逆流交易 | 未實現損益由 <u>子公司銷貨至母公司</u> 所產生，對於非持有100%股權之子公司，此 未實現損益將分別歸屬於母公司及該子公司之NCI 。 | |
| ◆ 側流交易 | 未實現損益由 <u>子公司銷貨至另一子公司</u> 所產生，產生損益之子公司若非母公司持有100%股權之子公司，此 未實現損益將分別歸屬於母公司及該子公司之NCI 。 | |



企業間之合併沖銷釋例

- 母公司於年度中對**100%**持股的子公司**銷貨200萬元**，成本為150萬元，產生了毛利50萬元。
- 子公司在年底的時候，這些貨都**尚未出售予第三人**，帳上存貨為200萬（假設沒有跌價）。

| | 母公司 | 子公司 | 母公司+ 子公司 | 合併沖銷 | 合併 |
|------|------|------|-------------|--------|------|
| 現金 | 100萬 | 50萬 | 150萬 | - | 150萬 |
| 存貨 | | 200萬 | 200萬 | (50萬) | 150萬 |
| 銷貨收入 | 200萬 | | 200萬 | (200萬) | |
| 銷貨成本 | 150萬 | | 150萬 | (150萬) | - |
| | | | | | |

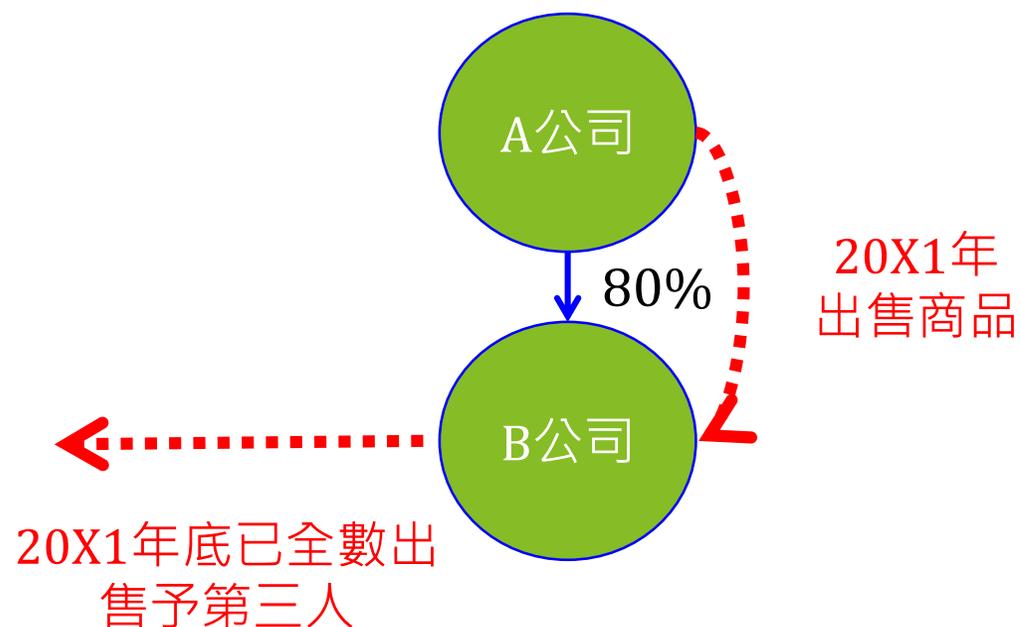
視同銷貨未發生

母公司銷貨給子公司，
變成子公司的存貨。

| | | | |
|------|-----|-----|--|
| 銷貨收入 | 200 | | |
| 銷貨成本 | | 150 | |
| 存貨 | | 50 | |

《釋例 1》集團企業間進銷貨交易 1/3

- A公司持有B公司**80%**股權。20X1年時，A公司以售價CU30,000出售一批成本CU20,000之商品給B公司。B公司於20X1年12月31日時該批商品**全數出售 (售價35,000)**。



《釋例 1》集團企業間進銷貨交易 2/3

| P/L | A Co | B Co | Eliminations | | Consolidated Balance | % |
|---------------|--------|--------|--------------|----------|----------------------|------|
| | | | Dr. | Cr. | | |
| Sales | 30,000 | 35,000 | ① 30,000 | | 35,000 | 100% |
| Cost of Sales | 20,000 | 30,000 | | ① 30,000 | 20,000 | 57% |
| Gross Profit | 10,000 | 5,000 | | | 15,000 | 43% |
| B/S | | | | | | |
| Inventory | 0 | 0 | | | 0 | |

如果沒沖銷

| P/L | A Co | B Co | Eliminations | | Consolidated Balance | % |
|---------------|--------|--------|--------------|-----|----------------------|------|
| | | | Dr. | Cr. | | |
| Sales | 30,000 | 35,000 | | | 65,000 | 100% |
| Cost of Sales | 20,000 | 30,000 | | | 50,000 | 77% |
| Gross Profit | 10,000 | 5,000 | | | 15,000 | 23% |
| B/S | | | | | | |
| Inventory | 0 | 0 | | | 0 | |

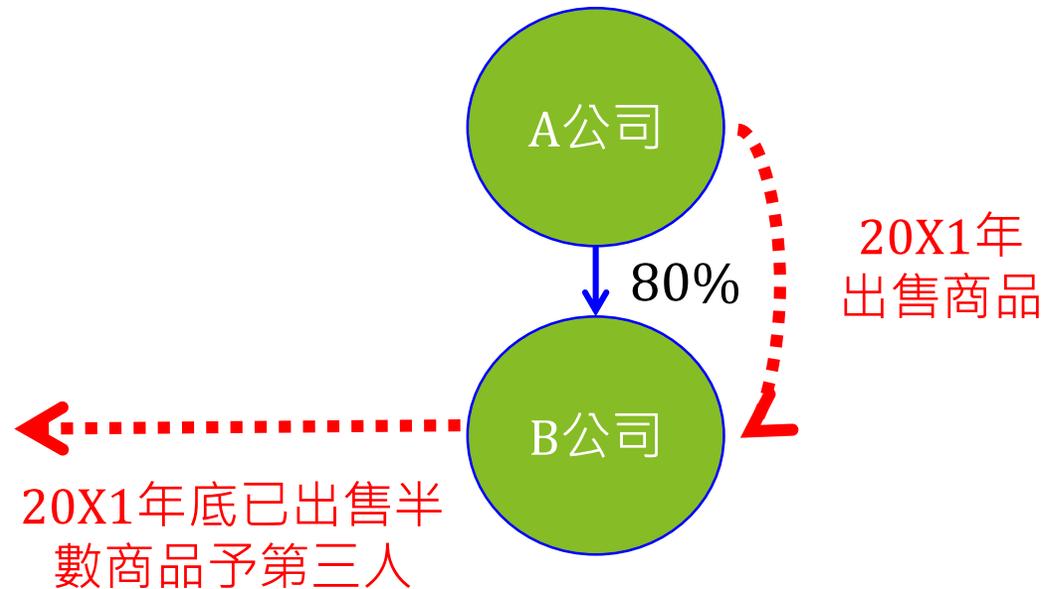
《釋例 1》集團企業間進銷貨交易 3/3

- 合併時應將此交易之影響予以全數銷除，其合併沖銷分錄如下：

| | 借 | 貸 |
|---------------|--------|--------|
| | CU | CU |
| ① 合併銷貨收入A | 30,000 | |
| 合併銷貨成本 B (採購) | | 30,000 |

《釋例 2》存貨未實現毛利 1/3

- A公司持有B公司**80%**股權。20X1年時，A公司以售價CU30,000出售一批成本CU20,000之商品給B公司。B公司於20X1年12月31日時該批商品仍有一**半尚未出售(B售價35,000)**。
- B公司期末持有之存貨含未實現毛利CU5,000。不管是否有非控制權益，該毛利必須**全額銷除**。



《釋例 2》存貨未實現毛利 2/3

| P/L | A Co | B Co | Eliminations | | Consolidated Balance |
|-----------------|--------|--------|--------------|----------|----------------------|
| | | | Dr. | Cr. | |
| Sales | 30,000 | 17,500 | ① 30,000 | | 17,500 |
| 1/1 Inventory | - | - | | | |
| Purchase | 20,000 | 30,000 | | | 20,000 |
| Sold | 20,000 | 15,000 | | | 10,000 |
| 12/31 Inventory | - | 15,000 | | | 10,000 |
| Cost of Sales | 20,000 | 15,000 | ② 5,000 | ① 30,000 | 10,000 |
| Gross Profit | 10,000 | 2,500 | | | 7,500 |
| B/S | | | | | |
| Inventory | 0 | 15,000 | | ② 5,000 | 10,000 |

35,000的50%

30,000的50%

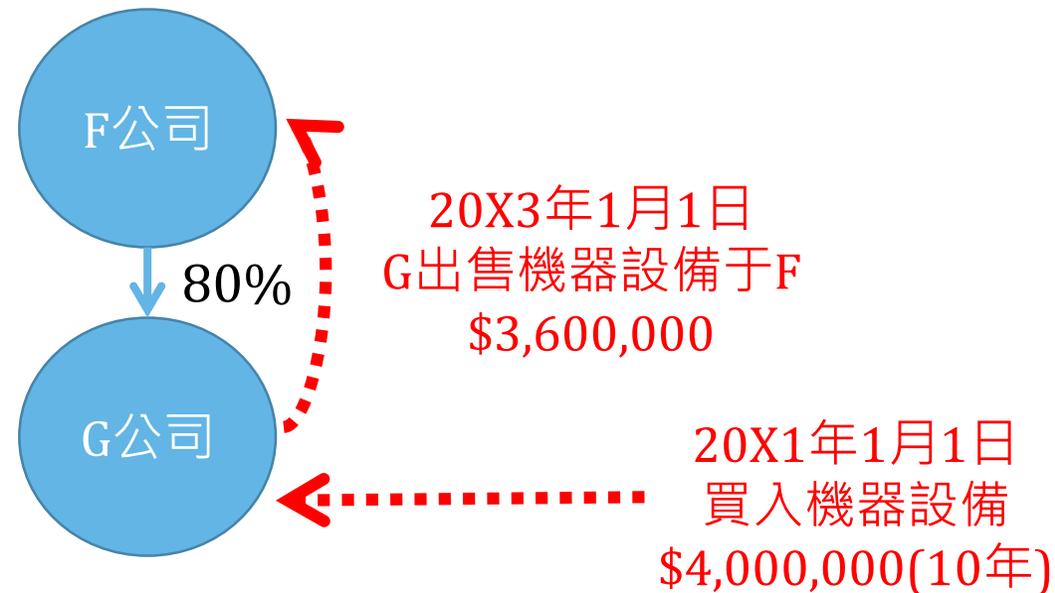
《釋例 2》存貨未實現毛利 3/3

- 合併時應將此交易之影響予以全數銷除，其合併沖銷分錄如下：

| | 借 | 貸 |
|----------------|--------|--------|
| | CU | CU |
| ① 合併銷貨收入A | 30,000 | |
| 合併銷貨成本 B (採購) | | 30,000 |
| ② 合併銷貨成本(期末存貨) | 5,000 | |
| 期末存貨 | | 5,000 |

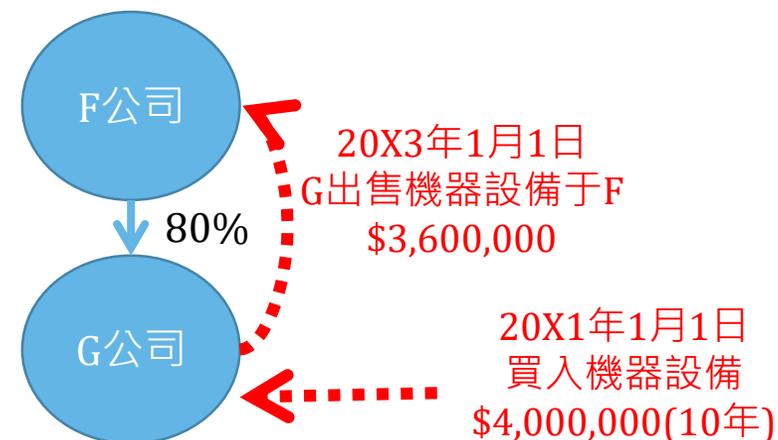
《釋例 3》非流動資產之未實現毛利 1/3

- F公司持有G公司**80%**已發行股本。G公司於20X1年1月1日以成本CU4,000,000購入一機器設備，該機器設備之耐用年限為10年。
- 20X3年1月1日，G公司將此機器設備以售價CU3,600,000出售給F公司。



《釋例 3》非流動資產之未實現毛利 2/3

- F公司之機器設備在20X3年12月31日時之帳面金額為CU3,150,000，係扣除折舊費用CU450,000後之金額（亦即F公司購入成本CU3,600,000依照剩餘年限8年攤銷）。
- G公司針對此資產交易認列出售資產利益CU400,000。
- $(3,600,000 - (4,000,000 - 400,000 \times 2(\text{年})) = 400,000)$
- 若該資產未經移轉，則於20X3年12月31日財務狀況表之帳面金額為CU2,800,000，且當年度折舊費用為CU400,000。
- $(4,000,000 - 400,000 \times 3(\text{年}) = 2,800,000)$



《釋例 3》非流動資產之未實現毛利 3/3

- 在編製F公司20X3年12月31日之合併財務報表時，G公司出售給F公司之機器設備其影響應予以銷除。

| P/L | G Co | F Co | Eliminations | | Consolidated Balance |
|------------------------|-------|-------|--------------|-----|----------------------|
| | | | Dr. | Cr. | |
| Gain on disposal of FA | (400) | - | 400 | | - |
| Deprn Expense | - | 450 | | 50 | 400 |
| B/S | | | | | |
| Equipment | | 3,600 | 400 | | 4,000 |
| Accu. Deprn | | (450) | 50 | 800 | (1200) |

| | 借 | 貸 |
|--------------------|--------|--------|
| | CU'000 | CU'000 |
| 合併損益(出售資產利益) | 400 | |
| 合併損益(超額折舊) | | 50 |
| 機器設備(恢復至原始成本) | 400 | |
| 累計折舊(依據原始取得時之成本計算) | | 750 |



彙整財報附註

如何有效率彙整附註揭露資訊

合併財報附註編製

- 與合併四大表編製邏輯一致，使用Package收集資訊，將各家金額排排站，並填入沖銷數，產生合併數。
- 於設計Package時，一併收集財報附註有可能產生之關係人交易金額。

合併財報附註釋例 - 應收帳款及應收票據之帳齡分析

| | 母公司 | 子公司 | 沖銷金額 | 合併 |
|----------|---------|---------|--------|---------|
| 未逾期 | \$3,000 | \$2,500 | | \$5,500 |
| 逾期1~60天 | 1,500 | 1,000 | -1,000 | 1,500 |
| 逾期61~90天 | 500 | 200 | | 700 |
| 逾期超過90天 | 0 | 50 | | 50 |
| 合計 | \$5,000 | \$3,750 | -1,000 | \$7,750 |

「帳齡分析」之編製重點在於子公司之間的交易，若產生逾期應收帳款，不僅是收集彼此交易之對應期末餘額，亦應按天期區分每個子公司相互交易之餘額，才能進行更精細以天期為基準之沖銷。例如：若母公司對子公司之已逾期應收帳款有1,000仟元，並落在1~60天之區間，合併時應予以沖銷。此部分關係人交易資訊亦需透過Package設計收集。

合併財報附註釋例 - 營運部門(應報導部門)

| 產品別架構 | 電腦設備 | 周邊設備 | NB設備 | 其他產業 | 調整及沖銷 | 合併 |
|----------------|------|------|------|------|-------|----|
| 營業收入 - 非屬合併關係人 | X | X | X | X | | X |
| 營業收入 - 屬合併關係人 | X | X | X | X | (X) | X |
| 收入合計 | X | X | X | X | (X) | X |
| 部門(損)益 | X | X | X | X | (X) | X |

| 客戶別架構 | 公家客戶業務 | 企業客戶業務 | 個人客戶業務 | 其他客戶及外銷業務 | 調整及銷除 | 合計 |
|-------|--------|--------|--------|-----------|-------|----|
| 營業收入 | X | X | X | X | (X) | X |
| 營業成本 | X | X | X | X | (X) | X |
| 營業損益 | X | X | X | X | (X) | X |

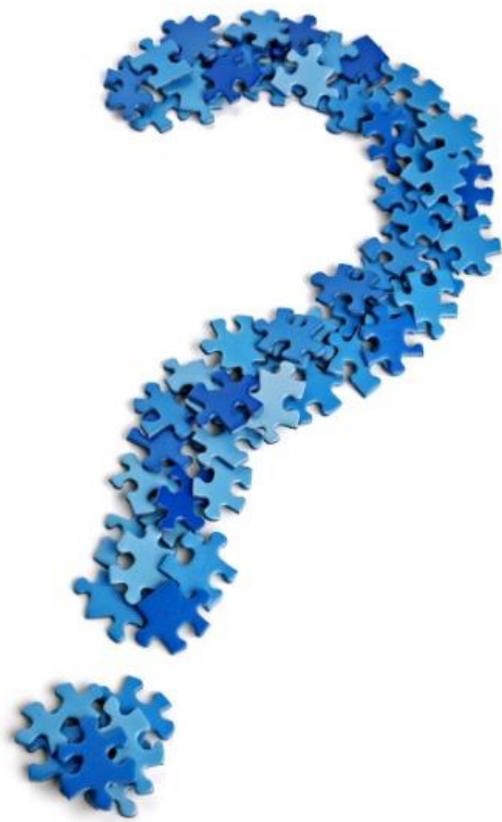
IFRS 8應揭露基於實質管理面向之營運部門財務資訊，若集團以**產品別 / 客戶群**等架構做為管理分析使用之標的，企業必須打破法定架構(子公司、分支機構)進行各營運部門資訊之合併，且在每季有限的時間內，完成法定合併架構及管理分析之合併，**倘若營運部門架構有所變動，需重新架設或調整合併編製底稿。**

財報附註實務提醒

財報附註實務提醒

主管機關發布之107年度IFRSs財務報告缺失 (發布日期2019-06-10)

| 項次 | 缺失項目 | 揭露內容 | 說明 |
|----|-------------------------|------------------------------|--|
| 1 | IASB新發布或修訂後IFRSs公報之影響情形 | 未揭露尚未採用本會認可之新發布IFRSs之影響情形 | 依編製準則第15條規定，財務報告為詳盡表達財務狀況、財務績效及現金流量之資訊，對已採用或尚未採用本會認可之新發布、修訂後IFRSs之影響情形應加註釋；另依IAS 8「會計政策、會計估計變動及錯誤」第30及31段規定，當企業尚未適用某項已發布但尚未生效之新IFRSs時，應揭露對評估適用 新IFRSs將對企業首次適用期間之財務報表可能影響之已知或合理估計之攸關資訊 ，包括新IFRSs之名稱；會計政策變動之性質；企業財務報表可能的影響或前述影響 若無法得知或無法合理估計，對該事實之說明 。 |
| 2 | 員工福利費用之重要會計項目明細表 | 未於員工福利費用彙總表揭露董事酬金或未兼任員工之董事人數 | 依編製準則第7條及第23條規定，企業編製 年度個體或個別財務報告 時應編製 員工福利費用明細表 ，將員工福利費用依「性質別」區分為薪資費用、勞健保費用、退休金費用、 <u>董事酬金</u> 及其他員工福利費用，並附註說明員工人數，及其中 <u>未兼任員工之董事人數</u> 資訊。 |



Deloitte 泛指Deloitte Touche Tohmatsu Limited (簡稱"DTTL")，以及其一家或多家會員所。每一個會員所均為具有獨立法律地位之法律實體。Deloitte("DTTL")並不向客戶提供服務。請參閱 www.deloitte.com/about 了解更多。

Deloitte 亞太(Deloitte AP)是一家私人擔保有限公司，也是DTTL的會員所。Deloitte 亞太及其相關實體的成員，皆具有獨立法律地位之法律實體，提供來自100多個城市的服務，包括：奧克蘭、曼谷、北京、河內、香港、雅加達、吉隆坡、馬尼拉、墨爾本、大阪、上海、新加坡、雪梨、台北和東京。

本出版物係依一般性資訊編寫而成，僅供讀者參考之用。Deloitte及其會員所與關聯機構(統稱“Deloitte聯盟”)不因本出版物而被視為對任何人提供專業意見或服務。在做成任何決定或採取任何有可能影響企業財務或企業本身的行動前，請先諮詢專業顧問。對信賴本出版物而導致損失之任何人，Deloitte聯盟之任一個體均不對其損失負任何責任。

