

如何提高編製合併財務報告之效率

郭士華, 執業會計師
June 24, 2015



有效率整合集團合併財務報告資訊



事前集團橫向及縱向之充分溝通

釐清母子公司會計人員之職責及權限

- 子公司會計人員專業能力確認
- 沖銷分錄由母公司或子公司建置(中間層之紙上公司由誰處理)
- 會計準則差異母公司統一調整或子公司自行調整
- 資料須修正時，執行人員之確認及權限鎖定

權責單位提供之財報揭露相關資訊

- 各部門應提供資訊之**確認及格式之統一**
- 母公司權責人員彙總所有子公司資訊或子公司蒐集各部門訊後彙報母公司
- 子公司資訊彙整及集團層級資訊彙整複核人員之釐清
- **建立財報編製相關之資訊傳達及溝通平台**

確認合併報告之編製主體

釐清集團轉投資架構，確認當期變動情形

- 定期檢視母公司及子公司之轉投資狀況
- **注意重要子公司之變動情形**
- **確認收購日，收購日係指收購者對被收購者取得控制之日**

納入所有受控制之被投資公司

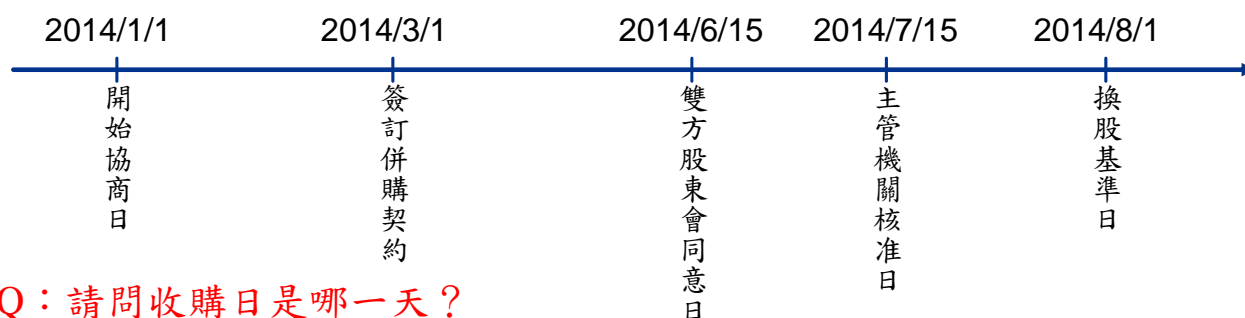
- 確認所有具有控制力(含持股及實質)之被投資公司皆已納入合併報表(含業務、人事及財務之控制)

檢視控制能力應考量

- IAS 27、公司法、關係企業三書表編製準則
- 實質控制
- 潛在表決權(但不考慮管理當局之意圖與能力)

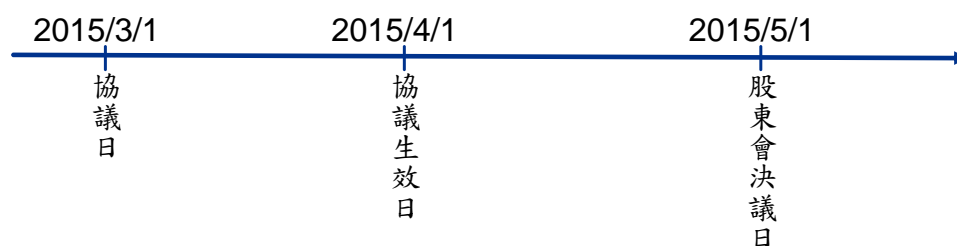
決定收購日—釋例一

- ◆ A公司與B公司於2014年1月1日開始協商由A公司發行新股收購B公司股份。
- ◆ 收購價格之決定(換股比率)係參考雙方2013年11月30日之財務報表為基礎。
- ◆ 雙方於2014年3月1日簽訂併購契約並公告合併事宜，惟該併購案仍須經雙方股東會及相關主管機關同意核准。
- ◆ 雙方股東會於2014年6月15日同意該併購案，主管機關於2014年7月15日核准該併購案。
- ◆ A公司董事會決議以2014年8月1日為股份交換增資發行新股基準日(換股基準日)，A公司於該日取得B公司所有股份並對B公司營運具控制能力。



決定收購日—釋例二

- P公司與S公司於2015年3月1日達成協議，由P公司取得S公司之控制權益。
- 該協議之生效日為2015年4月1日，但須經P公司股東會核准。
- P公司股東會訂於2015年5月1日，故直到取得P公司股東的同意前，表決權尚未移轉且董事會成員維持不變。



在此情況下，收購日不能早於股東會核准日，因為在股東會之前，P公司董事會尚未控制S公司大多數之表決權。

惟若P公司僅以合約方式協議即可控制S公司（不須股東會核准），則董事會可控制S公司大多數之表決權時，即為收購日。

決定收購日—釋例三

C公司與D公司於為某特殊設備之電子零組件之製造商。C公司出價購買D公司之業務，主管機關表示，擬議中的交易將會被審查，以確保此交易符合公平交易之相關法規。C和D公司均同意收購相關條款及價格，但併購契約是否能完成需視政府機關的意見而定。

- 在此情況下(實質性法規許可)，收購日不能早於公平交易管理當局批准日，因為C公司須克服此困難始得以控制D公司之營運。

P公司於2014年4月1日收購S公司之股權。在該出售股份交易具有法律約束力之前，必須依法辦理登記，過程可能長達六個星期。該股份之登記只是一種形式上的規定，且該股權出售交易並無被否決的風險。

- 在此例中(非實質性法規許可)，收購日為2014年4月1日，因為該登記程序並不影響控制力之移轉。
- 然而，若該登記程序不僅是形式上的規定，而係政府機關必須裁量是否同意每個交易時，則收購日將不能早於登記日。

喪失控制力—釋例

母公司可能因許多因素對子公司喪失控制。喪失控制可能發生於沒有絕對或相對所有權改變或沒有交易發行的情況下。例如：

- 母公司出售全部或部分子公司所有權權益，導致其喪失控制；
- 子公司發行股份予第三方，減少母公司對子公司所有權權益，而因此不再控制子公司；
- 給予母公司對子公司控制權力之合約協議到期；
- 實質參與權授與其他方；
- 子公司董事改選，母公司未取得過半席次；或
- 子公司受限於政府、法院、行政官員或法規規定管理者之控制。

A公司之100%投資海外子公司B，於2015年1月1日開始因營運困難而由當地銀行接管，且公司重大印鑑皆由銀行委託之會計師事務所監管，A公司亦無法變更原大陸負責人與董監事。A公司當年度已無法取得B子公司的相關資料，無法採編製合併財務報表。 → A公司可能於2015/1/1即已喪失控制力

訂定共同遵循之編製規則

• 各公司代碼

• 會計科目代碼

• 會計科目對照表

• 集團匯率

• 集團會計政策及會計作業手冊

• 集團關係人名單

• 財務報表格式

1. 建立集團會計科目編製流程
2. 訂定各公司與集團會計科目之對照表

Reporting Package

子公司出具財報時程及應提供資料

傳達予子公司應知之資訊

- 依投資架構安排集團月結時程、報表提供時間
- 確認子公司財報為無保留意見
- 一致的會計政策及原則
- 一致的匯率
- 新增或修訂IFRS公報適用之傳達及統一會計處理
- 發出集團財務報表格式及附註揭露事項內容(例如：Reporting Package)

設計Reporting Package重點

Reporting Package 主要內容

- **完整性確認**，依財報各項附註所需資訊檢視之
- 主要財務報表(四大表)
- 科目明細表/增減變動表
- 子公司對其轉投資之控制力、重大影響力及持股變動情形
- 關係人交易資訊(區分屬合併個體與非合併個體)
- 九大附表資訊
- **辨識會計準則差異及調整金額**

設計確認欄位

- 設計檢核公式驗證各表間可勾稽之金額相符
- 設計 **Package checklist**，要求各子公司回傳前先行確認
- **每一欄位之定義及金額來源是否一致**
- 控管Package回傳版本是否正確

及早傳達Package填寫方式
及應注意事項

關係人交易定期對帳

統一關係人交易入帳原則

- 雙方因入帳時點不一致，導致對帳差異(例如：賣方出貨即認列收入，買方於到貨或驗收時才認列進貨)
- 賣方同意給予買方之銷貨折讓，易因雙方認定之計算基礎不同而產生入帳差異
- 買賣雙方協議由特定方代墊進出口關稅或運費等款項，易因單方面將代收/代付改以應收/應付帳款淨額入帳，而另一方未能配合調整導致對帳差異

對帳前確認所有關係人交易皆已彙總出

- 代收代付(代墊款)
- 費用分攤
- 三角貿易

採用原始交易幣別對帳(關係人入帳匯率不一致，集團帳列金額不符，交易金額無法全數沖銷或誤沖到非關係人帳列數)

對帳頻率應頻繁且確實

彙總集團財務資訊常見問題及因應方式

報表幣別
不一致

法令
不一致

會計政策
不一致

會計期間
不一致

會計科目分類
不一致

報表幣別不一致

確認子公司財務報表由外幣「再衡量」為功能性貨幣之匯率或功能性貨幣「換算」母公司表達貨幣之匯率是否正確

項目	再衡量	換算
貨幣性資產及負債	現時匯率	現時匯率
貨幣性損益	現時匯率*	現時匯率*
非貨幣性資產與負債	歷史匯率	現時匯率
非貨幣性損益	歷史匯率	現時匯率*
股東權益	歷史匯率	歷史匯率

*為簡便起見，可依當期加權平均匯率計算

報表幣別不一致(續)

實務常見問題	建議解決方式
子公司當地國因法令規定採匯率管控	以當地國公告之匯率為集團匯率，避免子公司評價之匯率與集團匯率有不一致需重複調整之情形，例如：中國大陸之子公司因匯率管控，故人民幣對美金之匯率即可直接以子公司採用之匯率作為集團匯率。
平均匯率之使用	若該段期間內交易之流量(規模及數量)相當穩定且匯率無重大變動，則得以每月更新平均匯率之方式更新集團匯率，並以每月換算之金額相加後得出季度/年度之總數，讓集團每月公告之合併營收數加總與合併報告金額相同，不會產生匯差。

法令不一致

釋例	建議解決方式
子公司之投資性不動產後續衡量採市場法評價其公允價值，惟台灣編製準則規定應採收益法評價。	子公司應另以收益法評價後，將該差異調整至Reporting Package之調整欄。
商業會計法第6章「入帳基礎」第51條：固定資產、遞耗資產及無形資產得依法令規定辦理資產重估價，自用土地得按公告現值調整之	證券發行人財務報告準則第9條：不動產、廠房及設備，無形資產及探勘及評估資產之後續衡量應採成本模式。投資性不動產之後續衡量可採成本模式或公允價值模式，採公允價值模式者應採收益法，但未開發之土地無法以收益法評價者，應採用土地開發分析法。

會計政策不一致

(例一)存貨成本計算方式不同

子公司採先進先出法，母公司採加權平均法

- 子公司應建立兩套存貨成本計算，並調整至Reporting package予母公司

(例二)折舊方法不同
相同之機器設備，
子公司耐用年限為5年，
母公司為10年

- 若母子公司已各自評估對該機器設備預期使用程度、預期實體磨損、使用該資產之法律或類似限制(如租期)等因素，而決定採用不同之耐用年限/折舊方式，則於集團合併時無需調整成一致。

會計政策不一致(續)

(例三)未依IAS19處理

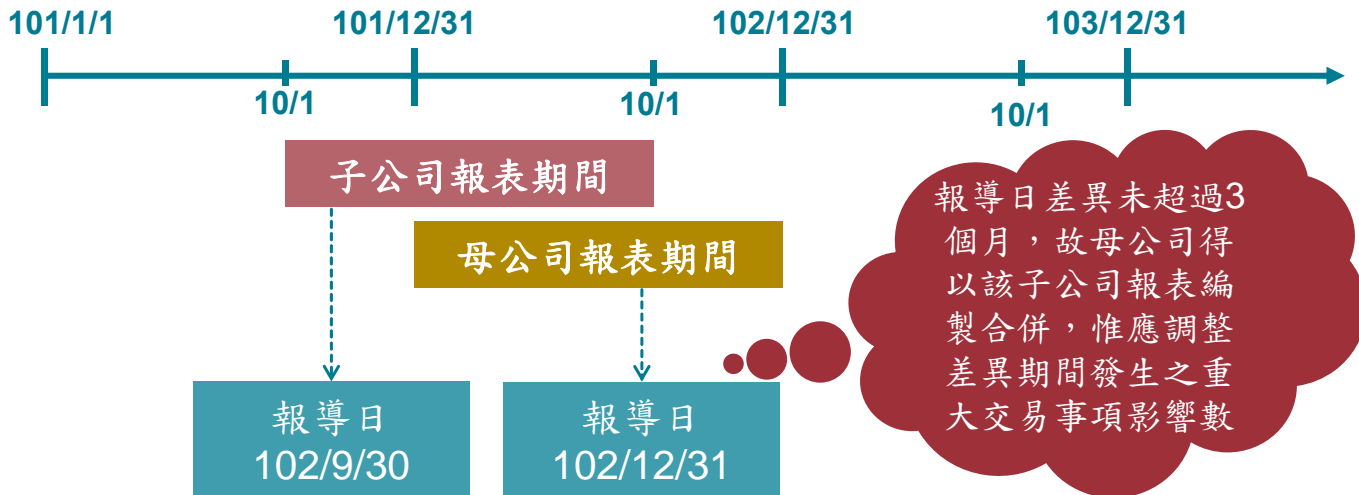
子公司未估列累積帶薪假或僅按ROC GAAP 出具精算報告

- 子公司應檢視休假政策，看是否屬累積性質，若需估列，則應調整至Reporting Package
- 請精算師於ROC與IFRS下分別精算，若精算損益差異對合併報表係屬不重大，且以後年度適用確定福利計畫之員工變動不大時，子公司得無須重新精算，反之，則應每年請精算師另外就IFRS出具精算報告

會計期間不一致

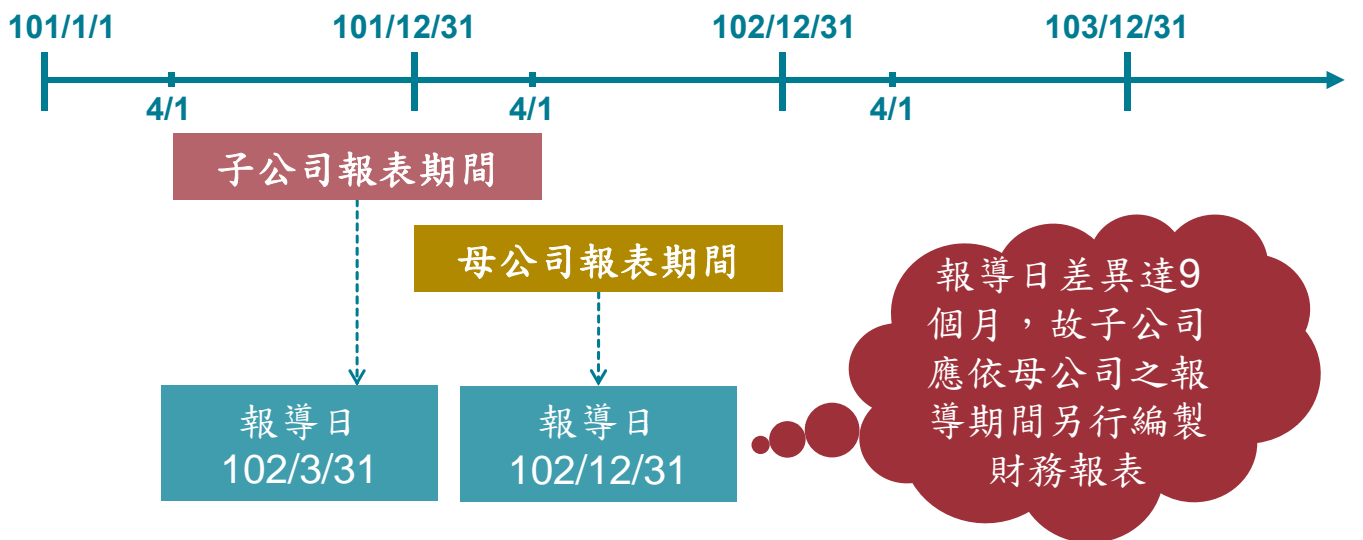
母子公司之財務報表應以相同報導日編製，差異不得超過三個月，且差異期間內所發生之重大交易或事項，其產生之影響應於合併報表中加以調整。

例一：差異未超過三個月



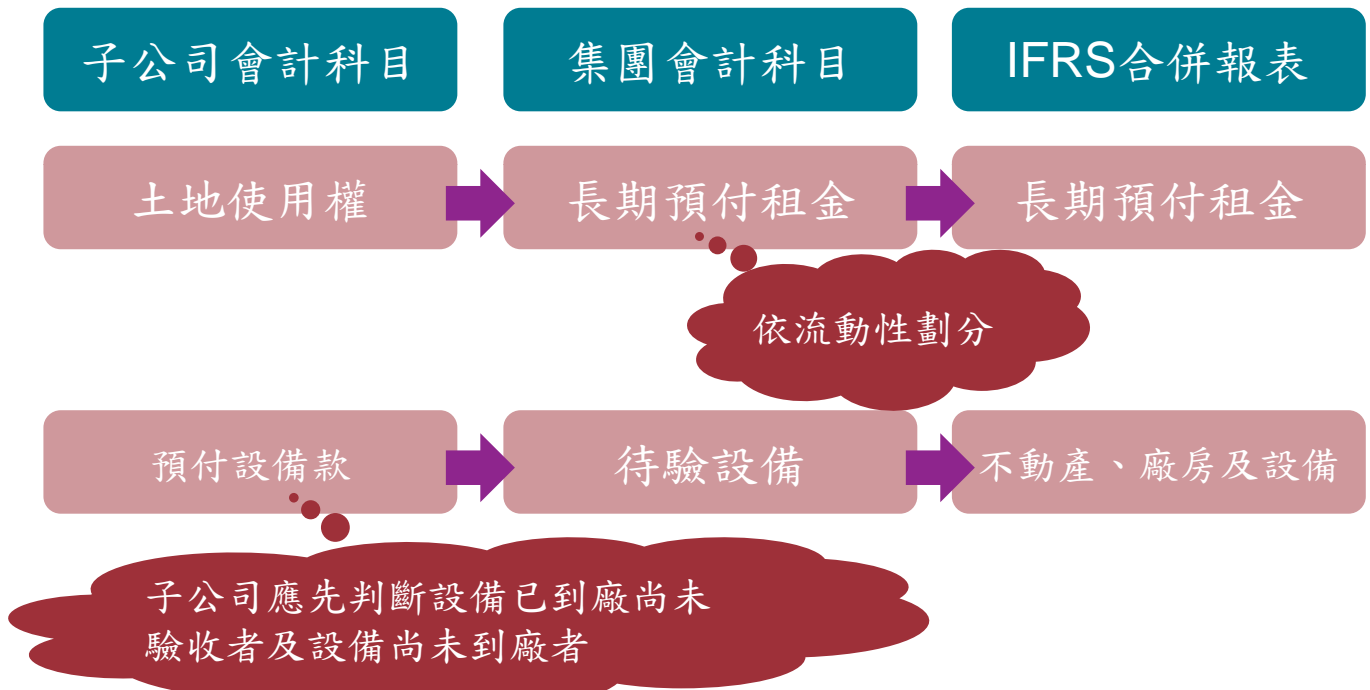
會計期間不一致(續)

例二：差異超過三個月



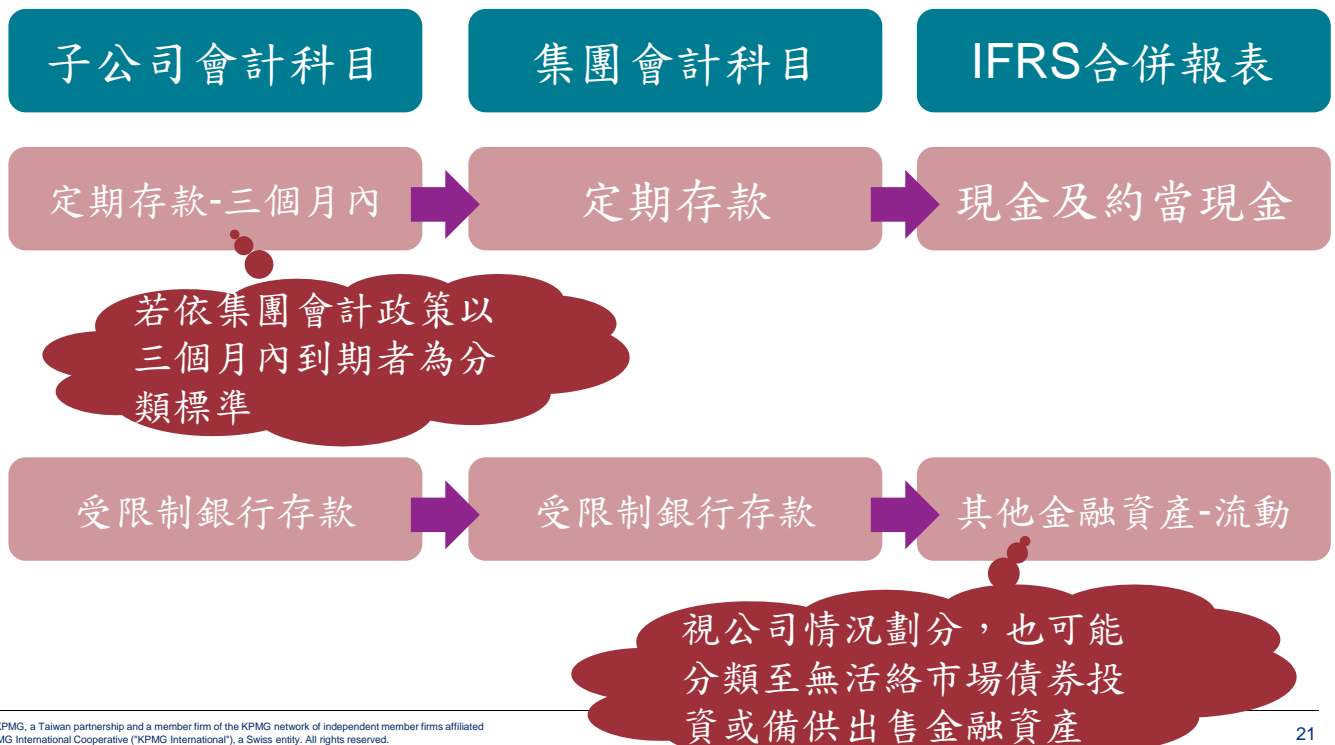
會計科目分類不一致

配合集團會計科目分類歸屬正確，例如：



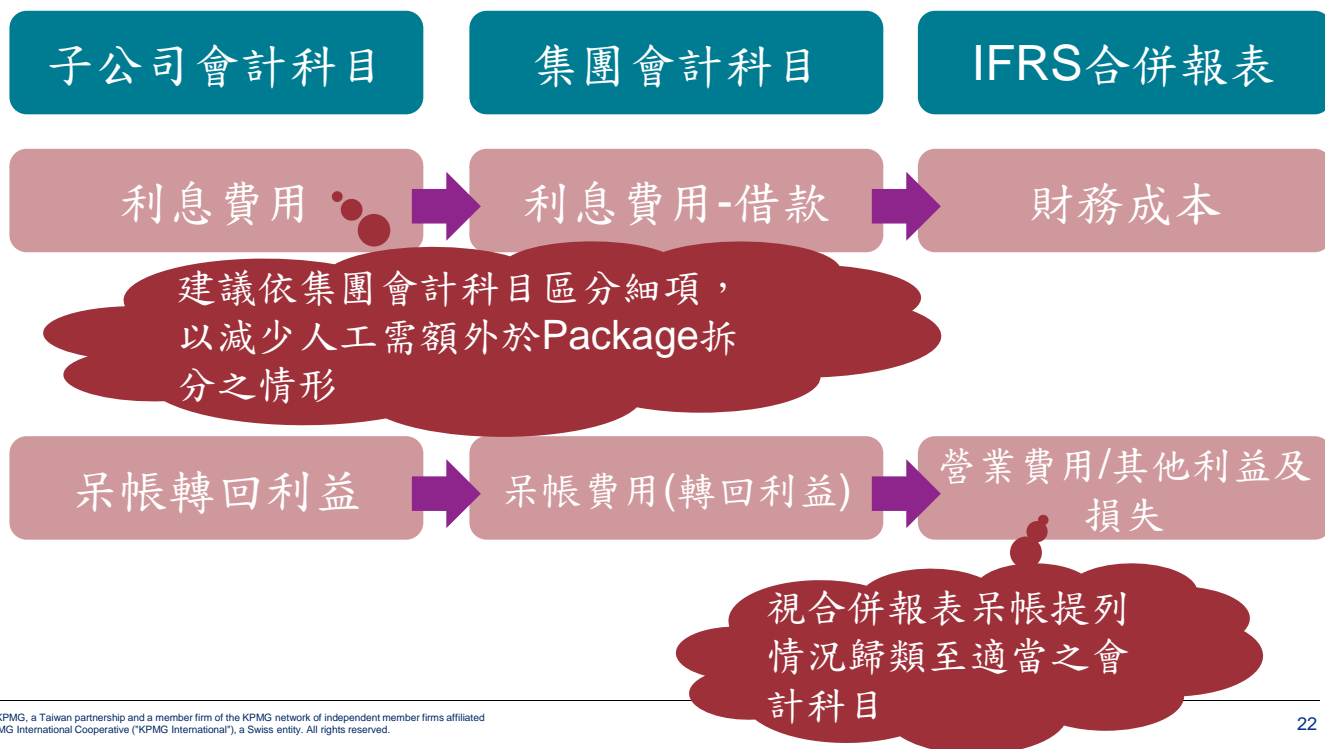
會計科目分類不一致(續)

配合集團會計科目分類歸屬正確，例如：

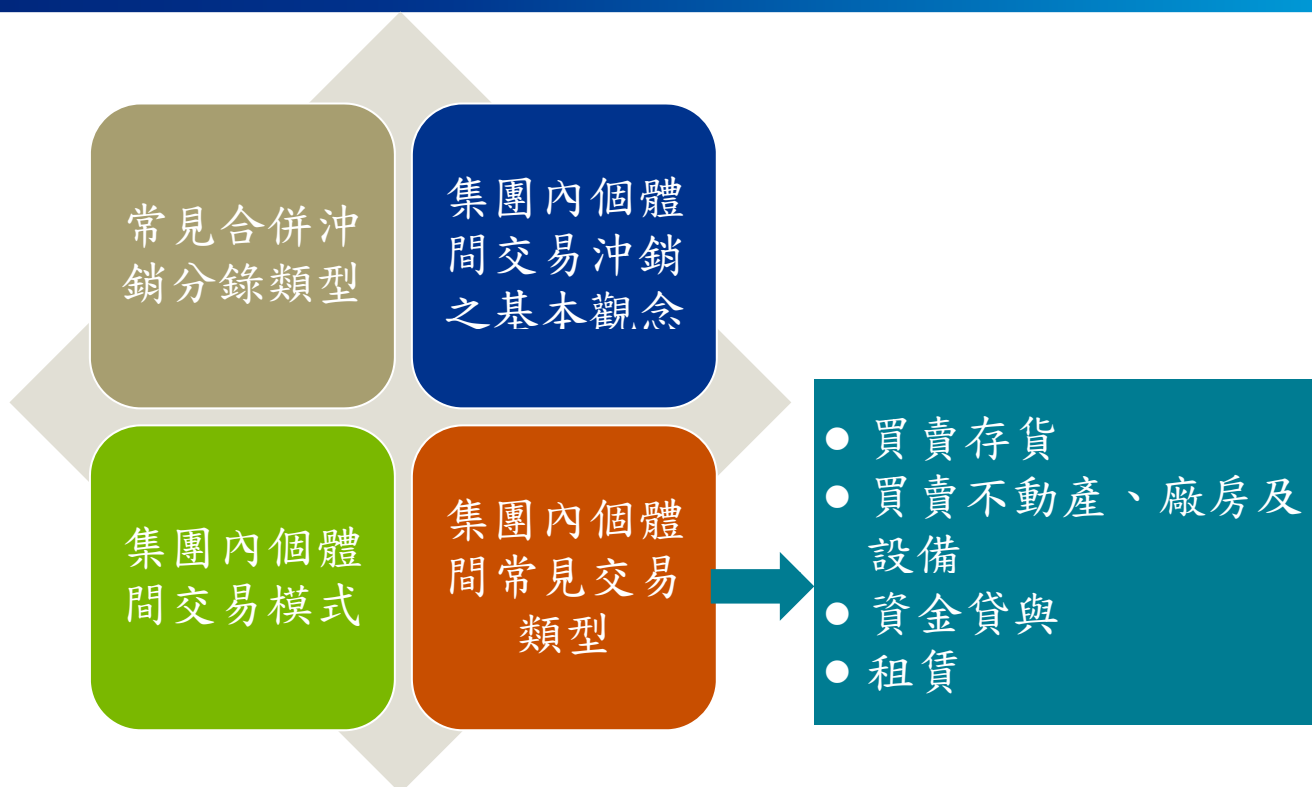


會計科目分類不一致(續)

配合集團會計科目分類歸屬正確，例如：



常見合併沖銷分錄類型介紹



常見合併沖銷分錄類型

一、股權沖銷

- 沖銷對子公司投資之帳面金額與子公司之業主權益歸屬於母公司之部分
- 子公司之業主權益歸屬於非控制權益(NCI)之部分轉列為「非控制權益」科目

二、投資損益沖銷

- 沖銷投資收益及母公司獲配自子公司之現金股利
- 辨認合併子公司損益中歸屬於NCI之部分

三、未攤銷差額之調整

- 針對收購日子公司可辨認淨資產公允價值與帳面金額間之差額，進行應有之攤銷或調整

四、集團內個體間交易沖銷

- 沖銷母、子公司間之交易、帳戶餘額及其未實現損益

母公司帳上認列投資子公司之帳面金額及相關投資損益將會全部沖銷，不會出現在合併報表中

釋例(A) 沖銷分錄—股權與投資損益

背景：

- 母公司於2013年1月1日以\$480,000取得子公司60%股權，並依可辨認淨資產公允價值之比例份額40%衡量非控制權益。
- 2013年1月1日子公司之權益包括普通股股本\$500,000及保留盈餘\$300,000；假設子公司可辨認淨資產之公允價值等於其帳面金額\$800,000。
- 子公司20X1年度稅後淨利為\$100,000，宣告並發放現金股利\$30,000。

收購日商譽計算如下：

收購價格分攤計算	
移轉對價	\$480,000
加：非控制權益 (=800,000*40%)	320,000
減：可辨認淨資產公允價值	(800,000)
商譽	\$0

釋例(A) 沖銷分錄—股權與投資損益(續)

2013年底母公司編製合併財務報表之沖銷分錄如下：

合併沖銷分錄		說明
Dr. 投資損益	60,000	沖銷當期母公司對子公司認列之損益份額以及獲配之現金股利，使投資帳戶回復至期初餘額。 投資損益=100,000*60%=60,000 現金股利=30,000*60%=18,000
Cr. 股利(子公司保留盈餘)	18,000	
採用權益法之投資	42,000	
Dr. 普通股股本	500,000	沖銷子公司期初業主權益與母公司採用權益法之投資期初餘額，並將子公司沖銷後之業主權益餘額轉列為NCI期初餘額。
保留盈餘	300,000	
Cr. 採用權益法之投資	480,000	
NCI	320,000	
Dr. NCI淨利	40,000	列出歸屬於非控制權益之淨利並沖銷非控制權益之股利。 NCI淨利=100,000*40%=40,000 NCI股利=30,000*40%=12,000
Cr. 股利(子公司保留盈餘)	12,000	
NCI	28,000	

釋例(B) 沖銷分錄—未攤銷差額調整

背景：

- 母公司以2013年1月1日為收購日，以\$120,600購入子公司90%股份，並依可辨認淨資產公允價值之比例份額10%衡量非控制權益。
- 子公司2013年1月1日股東權益為\$ 106,000(包括股本\$50,000、資本公積\$15,000及保留盈餘\$41,000)。子公司2013年度淨利為\$50,000。
- 子公司之可辨認資產及負債於2013年1月1日收購當日之帳面金額與公允價值如下(其中存貨於2013年中已出售，而專利權分2年攤銷)：

項目	公允價值	帳面價值	差額	2013攤銷	2014攤銷
現金	\$37,400	\$37,400	\$0	\$ -	\$ -
存貨	27,200	25,200	2,000	(2,000)	-
專利權	60,000	50,000	10,000	(5,000)	(5,000)
其他負債	(6,600)	(6,600)	0	-	-
合計	118,000	106,000	12,000	(7,000)	(5,000)

2013.1.1收購價格分攤計算	
移轉對價	\$120,600
非控制權益 (=118,000*10%)	11,800
減：可辨認淨資產FV	(118,000)
商譽	\$14,400

↓
 母公司2013年度投資損益
 =(50,000-7,000)*90%=38,700

釋例(B) 沖銷分錄—未攤銷差額調整(續)

2013年底母公司編製合併財務報表之沖銷分錄如下：

合併沖銷分錄		說明
Dr. 投資損益	38,700	沖銷投資損益\$38,700，使投資帳戶回復至期初餘額
Cr. 採用權益法之投資	38,700	
Dr. 股本	50,000	沖銷期初投資帳戶餘額及子公司期初業主權益，並列出期初非控制權益及未攤銷差額
資本公積	15,000	
保留盈餘	41,000	
存貨	2,000	
專利權	10,000	
商譽	14,400	
Cr. 採用權益法之投資	120,600	
非控制權益	11,800	
Dr. 攤銷費用	5,000	調整2013年專利權攤銷數
Cr. 專利權	5,000	
Dr. 銷貨成本	2,000	因存貨於2013年中已出售，故調整存貨低估導致之銷貨成本低估數
Cr. 存貨	2,000	
Dr. NCI淨利	4,300	列出歸屬於非控制權益之淨利 NCI淨利=(50,000-7,000)*10%=4,300
Cr. NCI	4,300	

©2015 KPMG, a Taiwan partnership and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

28

母子公司間交易沖銷之基本觀念

集團內交易應
全數銷除

帳戶餘額

收益及費損

股利

集團內個體間交易所產生之損益而認列於資產帳面價值(例如存貨及PP&E)者，無論係屬順流、逆流或側流交易所產生，於合併報表中皆應全數銷除！

集團內個體間交易產生之損失可能顯示已發生減損，而應於合併報表中認列減損損失。

©2015 KPMG, a Taiwan partnership and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

29

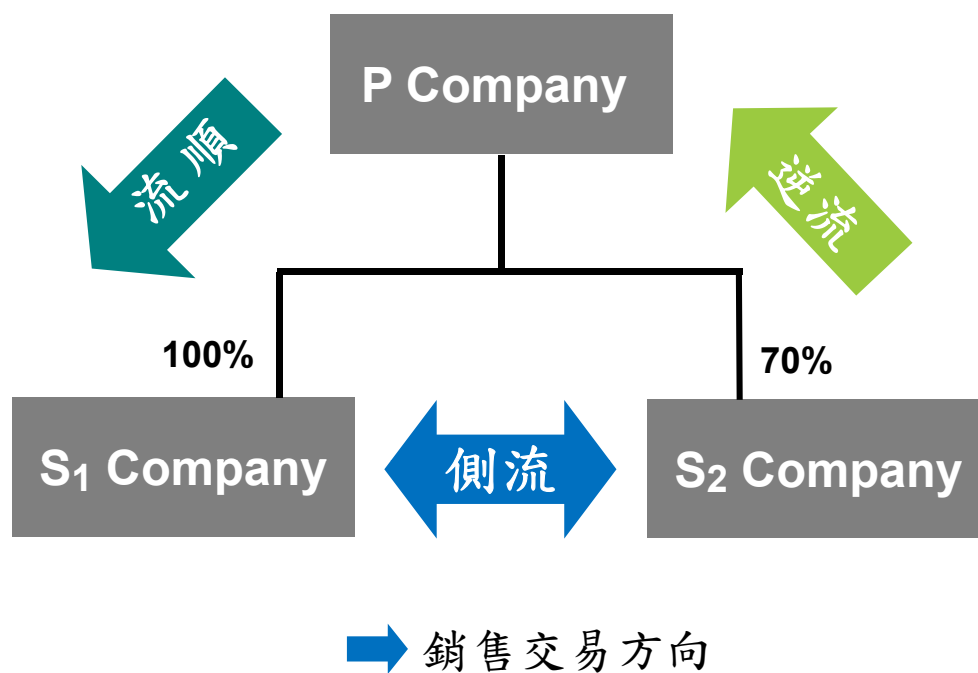
與關聯企業間交易沖銷之基本觀念



未實現損益予以銷除

帳戶餘額不銷除

集團內個體間交易模式

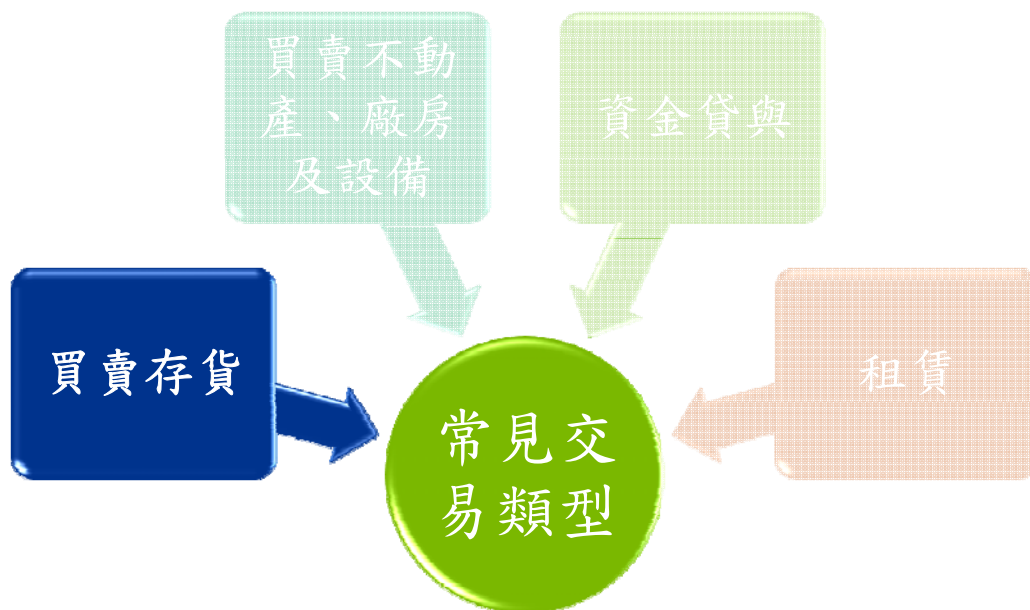


集團內個體間常見交易類型

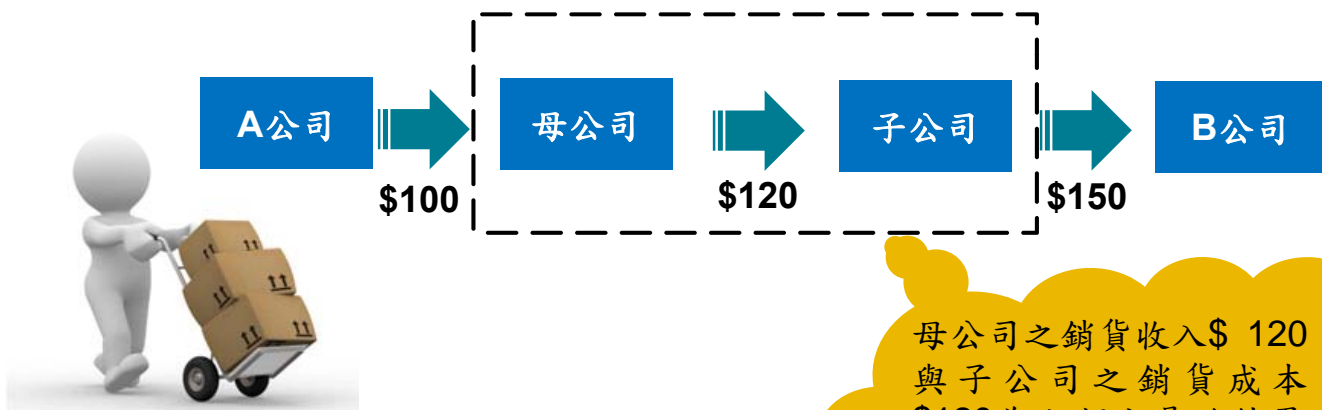


- 沖銷過程視內部交易的類型而有所不同

集團內個體間常見交易類型



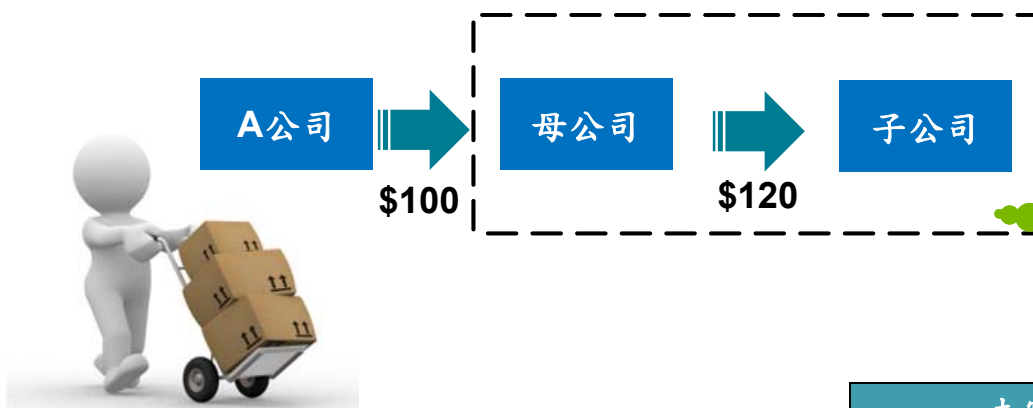
母子公司間存貨交易之基本觀念



以集團合併觀點而言，
進貨成本應為向A公司購買存貨之成本\$100；
銷貨收入則為將存貨賣給B公司之售價\$150

母公司之銷貨收入\$120
與子公司之銷貨成本
\$120為內部交易的結果，
就合併觀點而言視同未
發生，故應於編製合併
報表的過程中予以沖銷！

未實現損益之銷除原則—順流銷貨交易



未實現損益在
母公司帳上

母子公司間內部移轉之存貨，於期末尚未
出售予外人，則母公司認列之銷貨利潤\$20，
以集團合併觀點而言並未實現，其交易實
質為：
合併銷貨收入=0；
合併銷貨成本=0
合併期末存貨=100(即母公司原始購入成本)

未實現損益銷除比例

合併財報	個體財報
100%全數銷除	100%全數銷除

釋例一未實現利益之銷除：順流銷貨

母公司對子公司持股90%，2013年度及2014年度中，母、子公司僅有一筆集團間之交易，即母公司於2013年度將成本為\$ 100的商品以\$120的價格出售予子公司。子公司於2014年度始將此項交易之商品售予外部第三方。2013年12月31日與該筆順流交易相關之分錄如下：



母公司個體分錄	說明
Dr. 未實現銷貨損益 20 Cr. 採用權益法之投資 20 註：「未實現銷貨損益」係銷貨毛利之減項。	就合併觀點而言，母公司帳上所認列之銷貨利潤\$20尚未實現，故經由調整減少長投與未實現銷貨損益，以調減母公司淨利高估數。

合併沖銷分錄	說明
Dr. 銷貨收入(母) 120 Cr. 銷貨成本(母) 100 存貨(子) 20 Dr. 採用權益法之投資 20 Cr. 未實現銷貨損益 20	沖銷母、子公司間之進、銷貨交易。子公司期末存貨因包含未實現利潤\$20，造成合併存貨高估\$20而導致合併銷貨成本低估\$20，故應作合併沖銷分錄以將高估之存貨沖減，並調整銷貨成本。

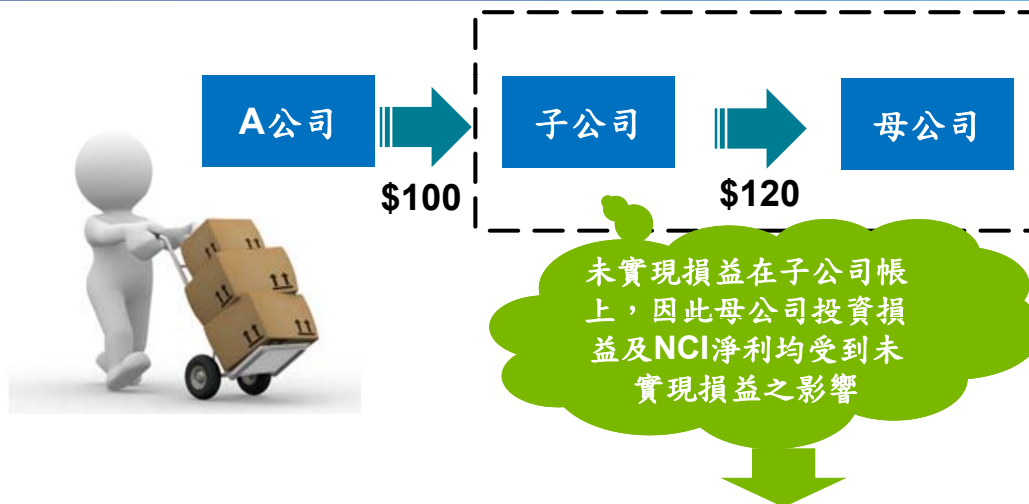
釋例一未實現利益之銷除：順流銷貨(續)

子公司於2014年度將此項交易之商品售予第三方，2014年底相關分錄如下：

母公司個體分錄	說明
Dr. 採用權益法之投資 20 Cr. 已實現銷貨損益 20 註：「已實現銷貨損益」係銷貨毛利加項。	母公司認列子公司期初存貨之已實現銷貨損益

合併沖銷分錄	說明
Dr. 已實現銷貨損益(母) 20 Cr. 銷貨成本(子) 20	子公司期初存貨帳列因隱含未實現利益\$20，而使其銷貨成本高估，故於合併底稿貸記銷貨成本，以反應集團真正應有之銷貨成本。

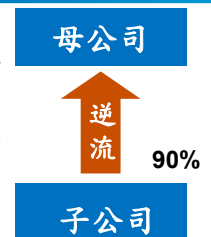
未實現損益之銷除原則—逆流銷貨交易



交易模式	交易類型	未實現損益銷除比例		個體會計科目
		合併財報	個體財報	
逆流交易	子公司銷貨給母公司	100%全數銷除 (包含歸屬於非控制權益之未實現損益)	按對該子公司之持股比例銷除	<ul style="list-style-type: none"> 採用權益法之投資 投資損益

釋例—未實現利益之銷除：逆流銷貨

母公司對子公司持股90%，2013年度及2014年度中，母、子公司僅有一筆集團間之交易，即子公司於2013年度將成本為\$100的商品以\$120的價格出售予母公司，並認列毛利\$20。母公司於2014年度始將此項交易之全部商品售予第三方。



2013年12月31日與該筆逆流交易相關之分錄如下：

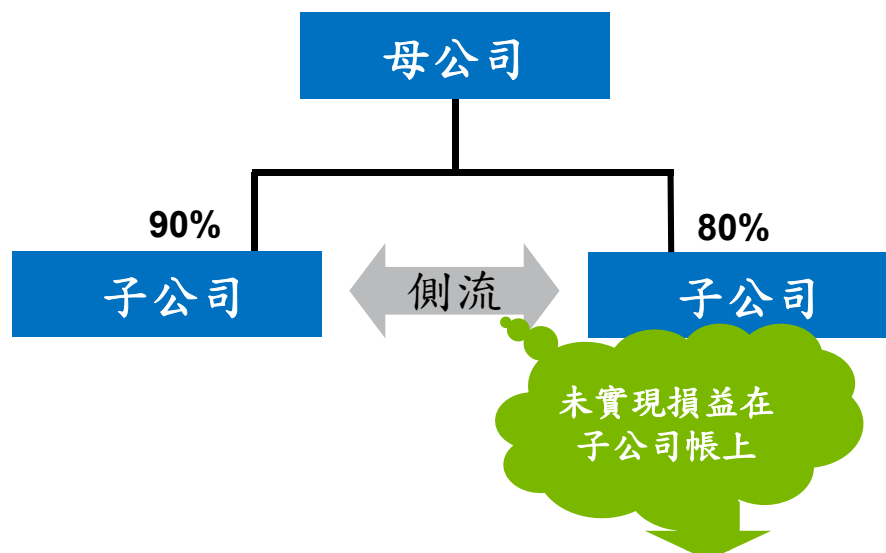
母公司個體分錄		合併沖銷分錄	
Dr. 投資損益(20*90%)	18	Dr. 銷貨收入(子)	120
Cr. 採用權益法之投資	18	Cr. 銷貨成本(子)	100
		存貨(母)	20
		Dr. 採用權益法之投資	18
		Cr. 投資損益	18
		Dr. NCI	2
		Cr. NCI淨利(20*10%)	2

釋例—未實現利益之銷除：逆流銷貨(續)

母公司於2014年度將此項交易之全部商品售予第三方，2014年底與該筆逆流交易相關之分錄如下：

母公司個體分錄		合併沖銷分錄	
Dr. 採用權益法之投資	18	Dr. 採用權益法之投資	18
Cr. 投資損益(20*90%)	18	NCI	2
		Cr. 銷貨成本(母)	20
		Dr. 投資損益	18
		Cr. 採用權益法之投資	18
		Dr. NCI淨利	2
		Cr. NCI	2

未實現損益之銷除原則—側流銷貨交易



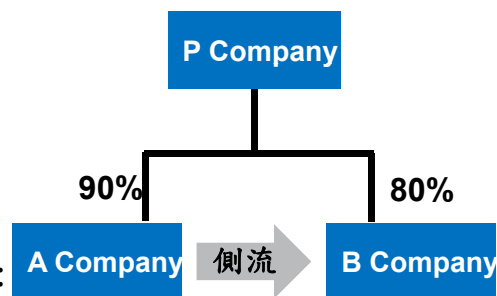
交易模式	交易類型	未實現損益銷除比例		個體會計科目
		合併財報	個體財報	
側流交易	交易雙方皆為集團子公司	100%全數銷除 (包含歸屬於非控制權益之未實現損益)	按對產生損益之被投資公司之持股比例銷除	<ul style="list-style-type: none"> •採用權益法之投資 •投資損益

釋例—未實現利益之銷除：側流交易

假設P公司擁有A公司90%的普通股股權，同時擁有B公司80%的普通股股權。P公司對A、B公司均具控制。

2013年度中，A公司出售一批商品給B公司，成本為\$5,000，售價\$8,000。

2013年12月31日與該筆側流交易相關之分錄如下：

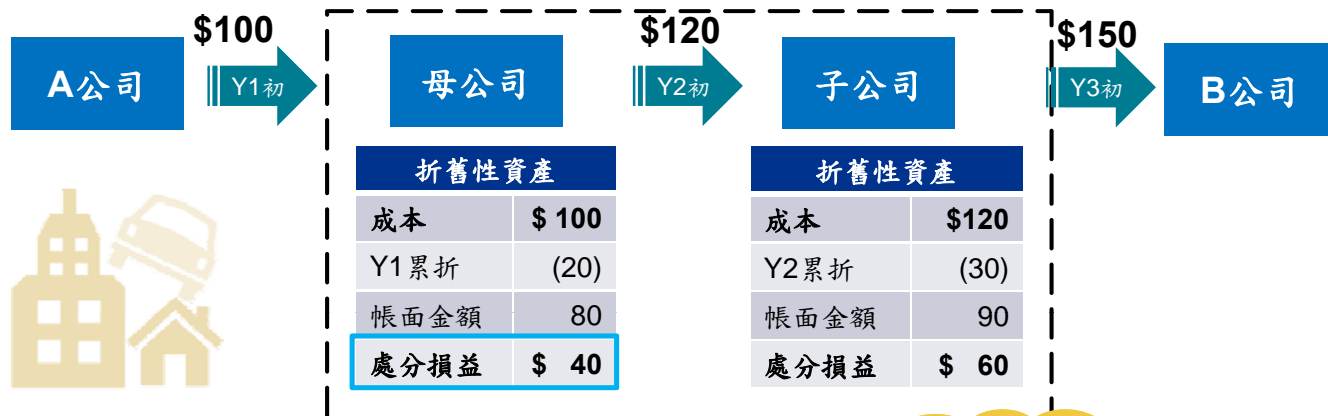


母公司個體分錄		合併沖銷分錄	
Dr. 投資損益	2,700	Dr. 銷貨收入	8,000
Cr. 採用權益法之投資	2,700	Cr. 銷貨成本	5,000
		存貨	3,000
		Dr. 採用權益法之投資	2,700
		Cr. 投資損益	2,700
		Dr. NCI	300
		Cr. NCI淨利	300

集團內個體間常見交易類型



母子公司間買賣PP&E之基本觀念—順流交易



就集團合併觀點而言，該項交易僅係集團內資產之移轉，故母公司認列之處分利益\$40並未實現，將經由：

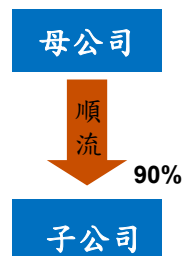
1. 子公司對資產之使用逐期實現；或
2. 待子公司將資產售予B公司時始全部實現

未實現損益在母
公司帳上

未實現損益銷除比例	
合併財報	個體財報
100%全數銷除	100%全數銷除

釋例—折舊性資產之順流交易

母公司對子公司持股90%，2013年1月1日母公司將帳面金額\$80(成本\$100、累計折舊\$20，採直線法以5年計提折舊)之機器設備以\$120的價格出售給子公司，並認列處分PP&E利益\$40。自該日起該機器設備尚可使用4年，假設無殘值，繼續採用直線法計提折舊。



2013年度母公司與子公司帳上與該筆交易相關之分錄如下：

日期	母公司	子公司
1/1	Dr. 累計折舊—機器設備 20 現金 120 Cr. 機器設備 100 處分PP&E利益 40	Dr. 機器設備 120 Cr. 現金 120
12/31	Dr. 未實現處分PP&E利益 40 Cr. 採用權益法之投資 40 Dr. 採用權益法之投資 10 Cr. 已實現處分PP&E利益 10	Dr. 折舊費用 30 Cr. 累計折舊 30

就合併觀點而言，該機器設備每年應提列之折舊費用應為\$20 (=100/5)，故2013年之折舊費用與累計折舊均高估\$10

釋例一折舊性資產之順流交易(續)

- 2013年度合併沖銷分錄如下：

合併沖銷分錄		說明
Dr. 處分PP&E利益	40	沖銷處分PP&E之未實現內部利益，並將機器設備回復至原帳面金額；將處分之PP&E調整至處分前之帳面金額及累計折舊；沖銷PP&E所含內部利益部分屬2013年度之折舊費用(\$40/4=\$10)
Cr. 機器設備	20	
Cr. 累計折舊	10	
Cr. 折舊費用	10	
Dr. 採用權益法之投資	40	沖銷母公司出售機器設備予子公司之內部利益
Cr. 未實現處分PP&E利益	40	
Dr. 已實現處分PP&E利益	10	沖銷母公司按權益法認列之已實現處分PP&E利益
Cr. 採用權益法之投資	10	

子公司機器設備		合併沖銷		合併報表
成本	\$120	(40)	20	\$100
Y2累折	(30)		(20)	(40)
折舊累用	30		(10)	20

等於該機器設備原始在母公司帳上之成本\$100，每年提列折舊費用\$20之結果

釋例一折舊性資產之順流交易(續)

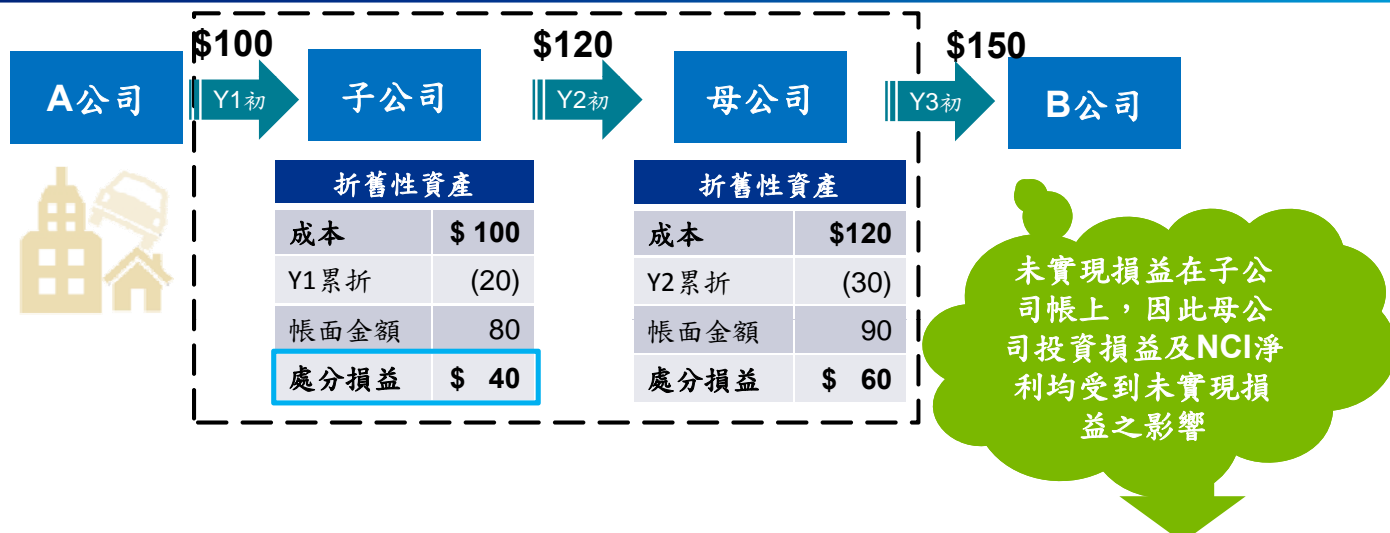
- 自2013年至2016年，未實現利益\$40每年透過資產之使用而實現之利益\$10，母公司帳上均應經由下列分錄認列之：

Dr. 採用權益法之投資	10
Cr. 已實現處分PP&E利益	10

- 2014年度合併沖銷分錄如下：

合併沖銷分錄		說明
Dr. 採用權益法之投資	30	沖銷2014期初機器設備及其累折高估之金額，並將上期母公司減少投資帳戶之金額沖回；將處分之PP&E調整至處分前之帳面金額及累計折舊；沖銷PP&E所含內部利益部分屬2014年度之折舊費用(\$40/4=\$10)
Dr. 累計折舊	20	
Cr. 機器設備	20	
Cr. 折舊費用	10	
Cr. 累計折舊	20	
Dr. 已實現處分PP&E利益	10	沖銷母公司按權益法認列之已實現處分PP&E利益
Cr. 採用權益法之投資	10	

母子公司間買賣PP&E之基本觀念—逆流交易

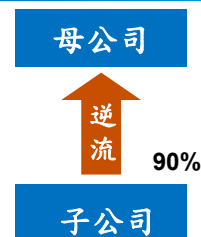


交易模式	交易類型	未實現損益銷除比例		個體會計科目
		合併財報	個體財報	
逆流交易	子公司出售PP&E給母公司	100%全數銷除 (包含歸屬於非控制權益之未實現損益)	按對該子公司之持股比例銷除	<ul style="list-style-type: none"> •採用權益法之投資 •投資損益

釋例—折舊性資產之逆流交易

母公司對子公司持股90%，2013年1月1日子公司將帳面金額\$80(成本\$100、累計折舊\$20，採直線法以5年計提折舊)之機器設備以\$120的價格出售給母公司，並認列處分PP&E利益\$40。自該日起該機器設備尚可使用4年，假設無殘值，繼續採用直線法計提折舊。

2013年度母公司與子公司帳上與該筆交易相關之分錄如下：



日期	子公司	母公司
1/1	Dr. 累計折舊—機器設備 20 現金 120 Cr. 機器設備 100 處分PP&E利益 40	Dr. 機器設備 120 Cr. 現金 120
12/31	NA 該子公司出售機器設備予母公司所產生之未實現利益\$40，自2013年至2016年每年將透過資產之使用而實現之利益\$10	Dr. 投資損益 $= (40-10) * 90\%$ 27 Cr. 採用權益法之投資 27 Dr. 折舊費用 30 Cr. 累計折舊 30

就合併觀點而言，該機器設備每年應提列之折舊費用應為\$20 ($=100/5$)，故2013年之折舊費用與累計折舊均高估\$10

釋例一折舊性資產之逆流交易(續)

- 2013年度合併沖銷分錄如下：

合併沖銷分錄		說明
Dr. 處分PP&E利益	40	沖銷處分PP&E之未實現內部利益，並將機器設備回復至原帳面金額；將處分之PP&E調整至處分前之帳面金額及累計折舊；沖銷PP&E所含內部利益部分屬2013年度之折舊費用(\$40/4=\$10)
Cr. 機器設備	20	
Cr. 累計折舊	10	
Cr. 折舊費用	10	
Dr. 採用權益法之投資	27	沖銷母公司按權益法認列之未實現處分PP&E利益
Cr. 投資損益	27	
Dr. NCI	3	列出歸屬於非控制權益之未實現損益
Cr. NCI淨利=(40-10)*10%	3	

母公司機器設備		合併沖銷		合併報表
成本	\$120	(40)	20	\$100
Y2累折	(30)		(20)	(40)
折舊累用	30		(10)	20

等於該機器設備原始在子公司帳上之成本\$100，每年提列折舊費用\$20之結果

釋例一折舊性資產之逆流交易(續)

- 自2013年至2016年，未實現利益\$40每年透過資產之使用而實現之利益\$10，母公司帳上均應經由下列分錄認列之：

Dr. 採用權益法之投資	9
Cr. 投資損益(=\$10*90%)	9

- 2014年度合併沖銷分錄如下：

合併沖銷分錄		說明
Dr. 採用權益法之投資	27	沖銷2014期初機器設備及其累折高估之金額，並依期初未實現利益\$30之90%調整投資帳戶餘額、10%調整期初NCI；將處分之PP&E調整至處分前之帳面金額及累計折舊；沖銷PP&E所含內部利益部分屬2014年度之折舊費用(=\$40/4)
Dr. NCI	3	
Dr. 累計折舊	20	
Cr. 機器設備	20	
Cr. 折舊費用	10	
Cr. 累計折舊	20	
Dr. 投資損益	9	沖銷母公司按權益法認列之已實現處分PP&E利益(=\$10*90%)
Cr. 採用權益法之投資	9	
Dr. NCI淨利	1	列出歸屬於非控制權益之已實現處分PP&E利益(=\$10*10%)
Cr. NCI	1	

集團內個體間常見交易類型



母子公司間資金貸與之基本觀念



母、子公司間直接借貸所產生之應收、應付款項，僅是資金在集團內移轉，就集團而言，資金並未發生增減變動，故合併底稿應作下列沖銷：

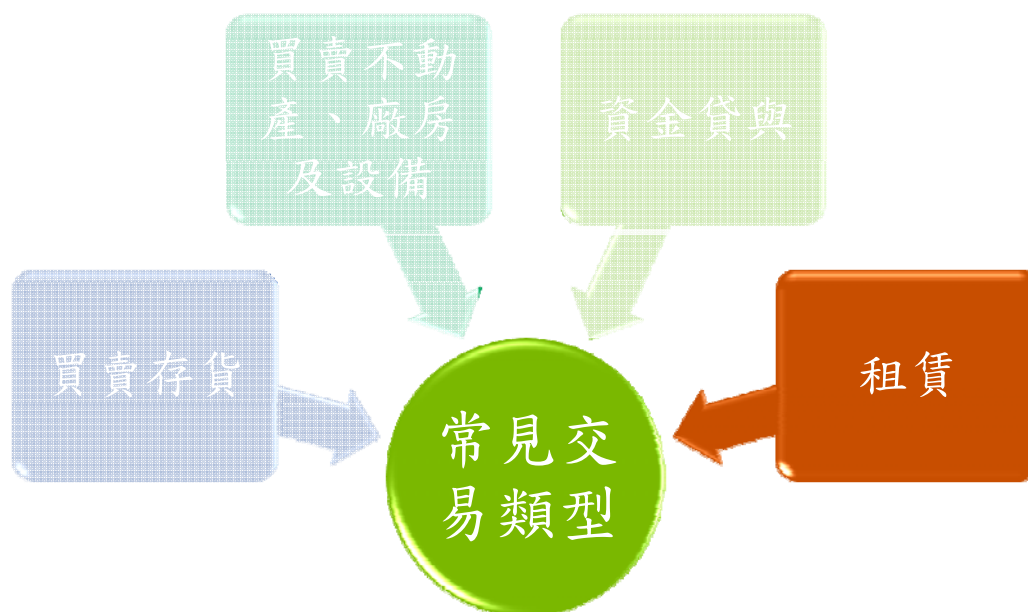
1. 沖銷相對之應收、應付款項
2. 沖銷相對之利息收入、利息費用

釋例一—母公司資金貸與子公司

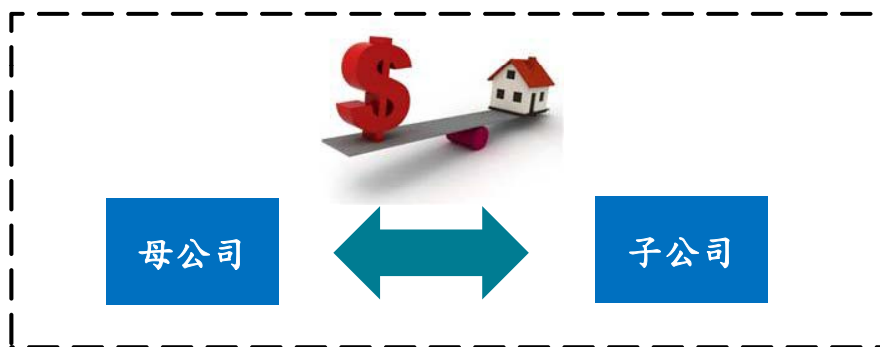
- 母公司對子公司持股90%，子公司於2013年10月1日向母公司借款\$10,000，年利率12%，期限2年，付息日為4月1日及10月1日。
- 2013年度母公司編製合併財報應作下列沖銷分錄：

合併沖銷分錄		說明
Dr. 應付款項(子公司)	10,000	沖銷母、子公司間債權、債務科目
Cr. 應收款項(母公司)	10,000	
Dr. 應付利息(子公司)	300	沖銷母、子公司認列之應收、應付利息 ($=\$10,000 \times 12\% \times 3/12$)
Cr. 應收利息(母公司)	300	
Dr. 利息收入(母公司)	300	沖銷母、子公司認列之利息收入、利息費用 ($=\$10,000 \times 12\% \times 3/12$)
Cr. 利息費用(子公司)	300	

集團內個體間常見交易類型



母子公司間租賃之基本觀念—營業租賃



以集團合併觀點而言，母子公司間租賃交易視同不存在，故於合併工作底稿應作下列沖銷：

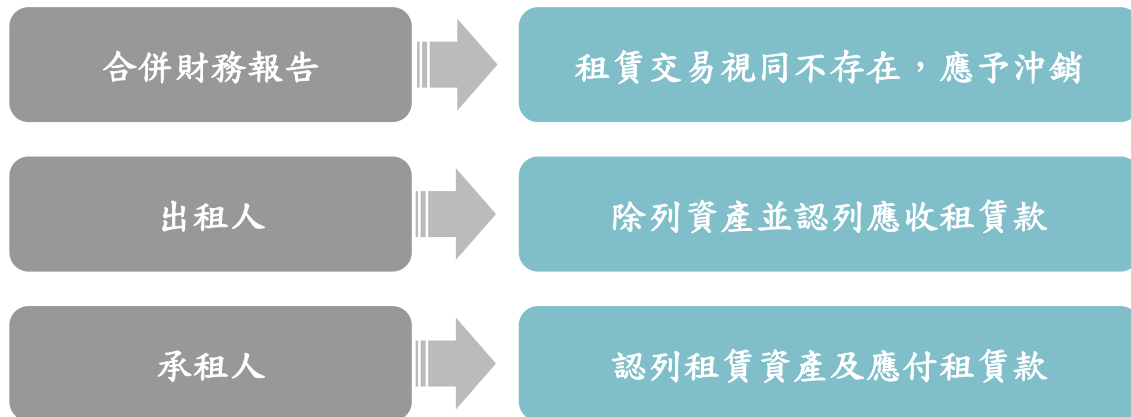
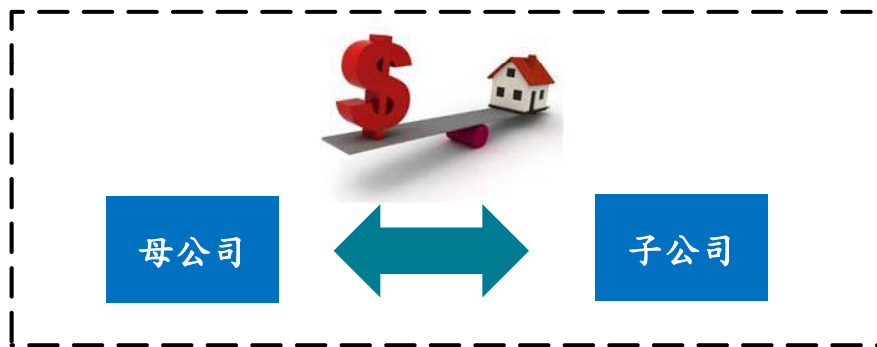
1. 沖銷相對之租金收入、租金費用
2. 沖銷相對之應收、應付款項

釋例—母子公司間之營業租賃

- 母公司對子公司持股90%，子公司於 2013年9月1日向母公司租用機器一部，租期 2 年，並於每年9月1日預付一年期租金\$12,000，租期屆滿該機器返還母公司。該租賃合約經母公司及子公司評估均屬營業租賃，租賃給付及租賃收益均按直線基礎於租賃期間內認列。
- 2013年底母公司編製合併財報應作下列沖銷分錄：

合併沖銷分錄		說明
Dr. 預收租金(母公司)	8,000	沖銷2013年底母、子公司所認列之預收及預付租金 ($=\$12,000 \times 8/12$)
Cr. 預付租金(子公司)	8,000	
Dr. 租金收入(母公司)	4,000	沖銷母、子公司認列之租金收入、租金費用 ($=\$12,000 \times 4/12$)
Cr. 租金費用(子公司)	4,000	

母子公司間租賃之基本觀念—融資租賃



釋例—母子公司間之融資租賃

- 母公司持有子公司100%股份，2013年初母公司以\$294,995之成本購入機器，並立即出租予子公司，租期5年，每年年初給付租金\$70,000。租期屆滿時子公司得選擇以\$5,000承購該機器。母子公司於租賃開始日皆合理確信子公司於租期屆滿時將行使優惠承購權。母公司之隱含利率為10%，為子公司所知悉。該機器之估計耐用年限為7年，無殘值，採直線法計提折舊。該租賃合約經子公司評估係屬融資租賃。

子公司帳列數	母公司帳列數
最低租賃給付現值(應付租賃款)= $70,000 * (1 + P_{4,10\%}) + 5,000 * P_{5,10\%} = 294,995$ 2013年利息費用 = $(294,995 - 70,000) * 10\% = 22,500$ 2013年折舊費用 = $294,995 / 7 = 42,142$ 2013年底應付租賃款 = $294,995 - 70,000 + 22,500 = 247,495$	2013年利息收入 = $(294,995 - 70,000) * 10\% = 22,500$ 2013年底應收租賃款 = $294,995 - 70,000 + 22,500 = 247,495$
合併沖銷分錄	說明
Dr. 應付租賃款(子公司) 247,495 Cr. 應收租賃款(母公司) 247,495	沖銷母、子公司間應付租賃款與應收租賃款
Dr. 利息收入(母公司) 22,500 Cr. 利息費用(子公司) 22,500	沖銷母、子公司認列之利息收入與利息費用
Dr. 機器設備 294,995 累計折舊-租賃設備 42,142 Cr. 租賃設備 294,995 累計折舊-機器設備 42,142	將租賃設備及其累計折舊轉回機器設備

彙總資訊及完成長投核算

彙總各子公司提供之資訊

- 分析及判斷子公司報表是否有與集團不一致之處
- **是否已適當辨識所有關係人**
- 集團合併報表要求揭露之內容是否完整取得(例如：主管機關要求之九大附表)

確實完成採權益法之長期投資核算

- 瞭解長投餘額與按持股比例計算之被投資公司淨值不符之原因：
 - 聯屬公司間未實現順逆流交易
 - 投資成本與取得淨資產公允價值之差異
 - 非控制權益損失超過其原有權益
 - **子公司尚須考慮是否持有母公司股票**

