

# 改善IFRSs合併財務報告 編製流程

資誠聯合會計師事務所

風險及控制服務部(Risk Assurance)

許林舜 會計師

2015年6月



## 許林舜 會計師

資誠聯合會計師事務所

風險及控制服務部

執業會計師

☎ (02) 2729 6666 分機 25816

✉ gary.hsu@tw.pwc.com



# PwC Taiwan

## | 經歷 |

- 資誠聯合會計師事務所風險及控制服務部 主持會計師(CPA)
- 曾兼任資誠聯合會計師事務所資訊長(2005.7-2012.6)
- 國際電腦稽核師(CISA)
- 國際內部稽核師(CIA)
- 國際企業資訊治理師(CG EIT)
- 國際資訊風險控制師(CRISC)
- 臺灣個人資料保護與管理制度個人資料管理師
- 個人資料管理制度PIMS主導稽核員課程考試及格
- 資訊安全管理制度BS7799主導稽核員課程考試及格
- 中華民國電腦稽核協會理事
- 曾任中華民國內部稽核協會監事
- 曾任中華民國電腦稽核協會秘書長

## | 學歷 |

- 台灣大學會計學研究所碩士
- 政治大學財稅學系學士

## | 專長 |

- 內部控制制度設計及審查
- 企業流程、資訊系統一般控制及應用系統之稽核或診斷諮詢
- IFRS IT衝擊及轉換規劃、合併報表系統、預算管理系統及ERP系統導入諮詢顧問
- 資訊安全管理制度及個資保護管理制度建置之諮詢

# 大綱



## 改善IFRSs合併財務報告編製流程

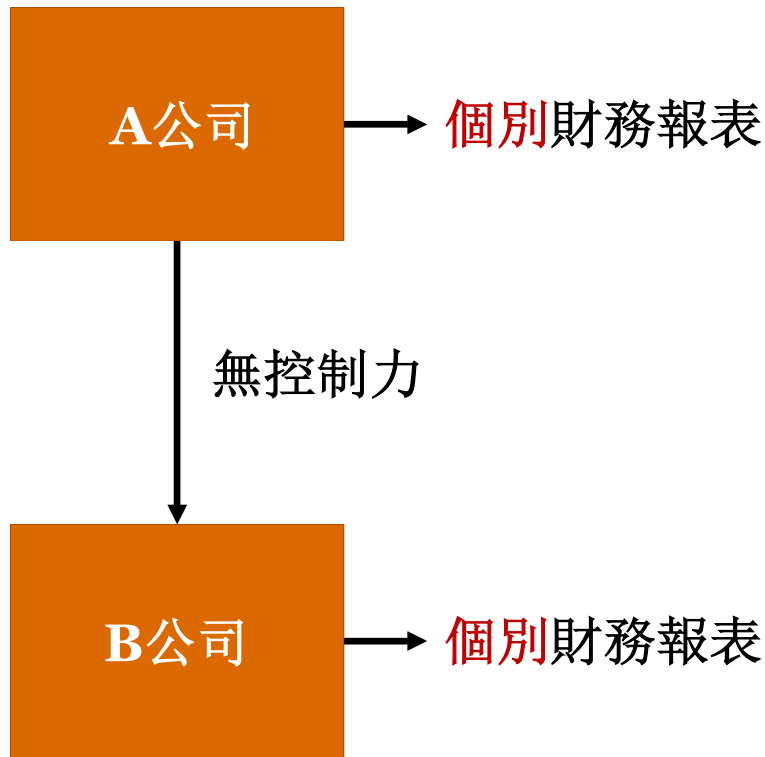
- 1 合併財務報表概念
- 2 編製合併報表之前置作業
- 3 編製合併財務報告之作業程序及步驟
- 4 常見合併財報沖銷交易類型
- 5 透過資訊系統或以人工方式建置合併沖銷分錄之標準作業程序
- 6 改善合併財務報告編製之內部控制

# 合併財務報表概念

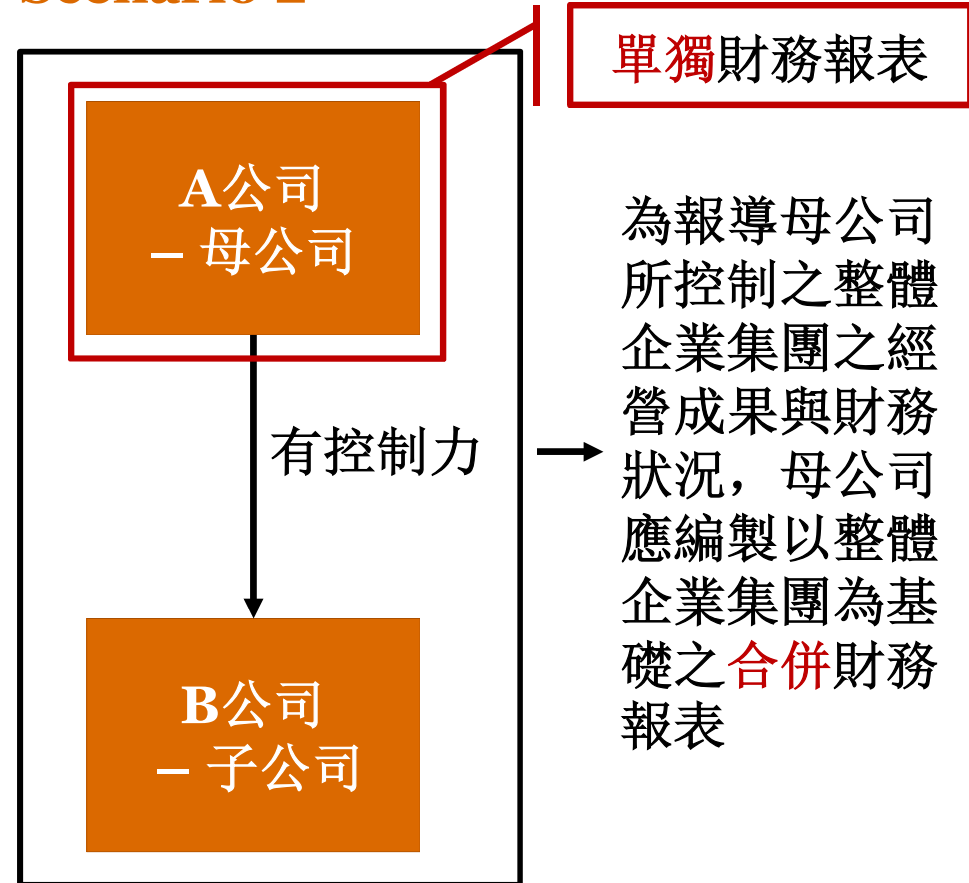
# 1

# 個別財務報表 vs. 合併財務報表

## Scenario 1



## Scenario 2

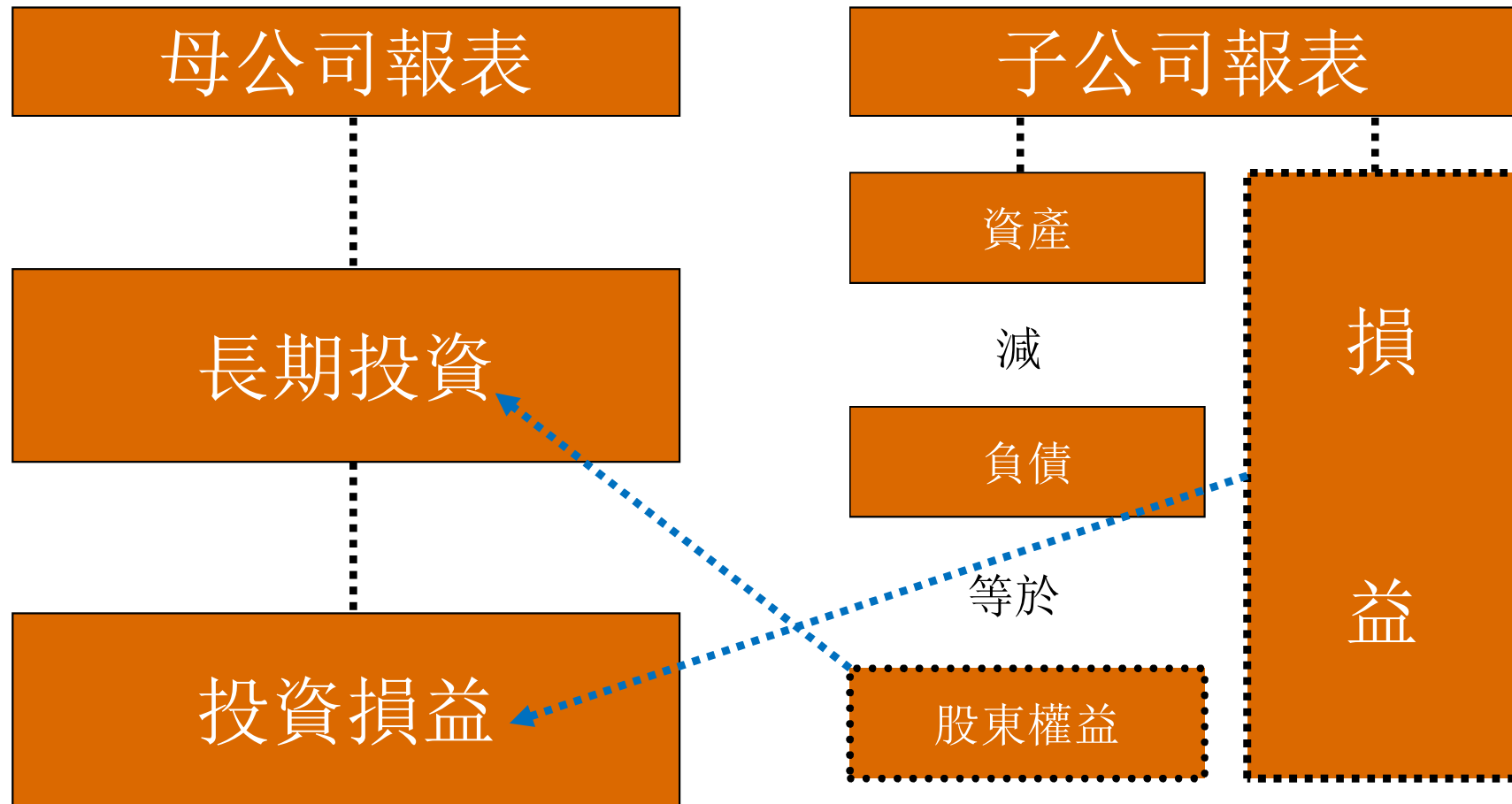


反映集團經營實質、避免不當隱匿資訊、強化整體管理體質

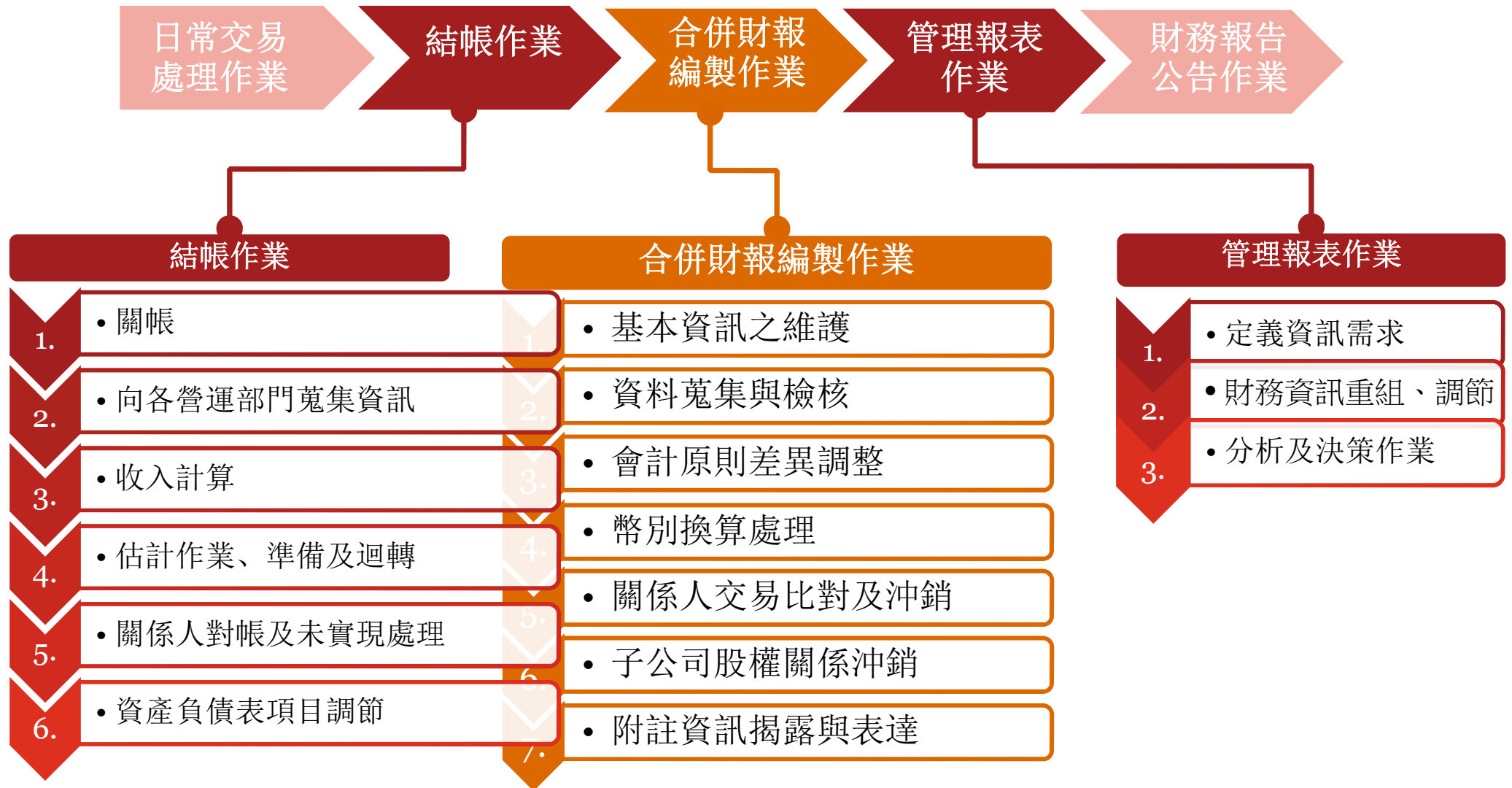
# 編製合併報表之前置作業

# 2

# 合併報表基本概念



# 整體財務報導流程





# 資誠之觀點

敏捷且有效率之結帳至報導循環，應能同時滿足績效評估、決策支援及外部報導之需求

完善之C2R(Close to Reporting)循環具備之特徵：

- 相較於重視速度，更重視於準則、控制及正確性
- 提升可說明性及控制
- 簡化且標準化作業流程，降低非必要之複雜度及不一致性
- 具有按部就班之步驟，提升結帳流程效能，減少瓶頸、重工及無附加價值作業
- 著重於流程，並有效運用科技
- 統合流程與利害關係人之需求，提供有效之決策支援

## 企業效益

- 及早取得財報結果並進行分析
- 降低財務數據之揮發性，增加財務狀況評估之可信度
- 取得更為及時且正確之資訊，以支援業務或營運決策
- 增進合併報表編製程序之自動化，減少調整動作
- 提升財務狀況揭露、法定報表所需資訊產出之效能
- 提升企業之信譽
- 直接回應法定需求，降低整體遵循成本
- 改善控管機制，將原始資料不足或重編報表之風險降到最低

# 強化C2R循環方法論

Milestones		All Functions		
Milestone	Date	Open Tasks	Open Issues	Status
Pre-Close Activities	6/30/2010	0	0	
Subledger Close	7/3/2010	0	0	
Corporate Close	7/5/2010	5	3	
Consolidated Financial Statement	7/8/2010	13	15	
Analytics & Cash Flow	7/10/2010	16	8	
10K Review Draft	7/20/2010	35	5	
Earnings Release	7/22/2010	23	0	

## 構面

## 方法

### 策略 (STRATEGY)

將流程、工具與整體組織策略一致化

- 衡量關鍵動因以監控績效
- 達成規劃、報告及分析之一致性
- 通盤辨識解決方案，且考量不同情境，而非採一成不變之方式

### 組織架構 (STRUCTURE)

組成團隊，以符合內部及外部利害關係人之需求

- 評估各項可行之作業模式
- 統合組織架構及利害關係人之需求
- 改善整體組織之協同運作

### 人員 (PEOPLE)

提升資源之效能

- 明確之角色及權責指派，整體組織之有效溝通
- 依據權責，建立應完成項目之里程碑
- 使資源及工作量分配合理化
- 績效衡量及獎懲

### 流程 (PROCESS)

簡化、提升並標準化整體循環之流程

- 適當之作業程序，降低結帳過程人工判斷之偏差
- 主動管理議題並進行根本原因分析
- 提升每月C2R循環之品質及價值

### 科技 (TECHNOLOGY)

有效運用資訊科技之能力

- 考量運用進階科技之可行性
- 訓練員工可純熟運用現行系統，以確保最佳產出
- 將人工作業自動化，並建立標準之範本
- 依據報表需求，適當掌控資料
- 考量工具可提供即時之狀態追蹤，並提升權責歸屬

# 合併報表編製前置作業

項目 / 構面	策略	組織架構	人員	流程	科技
訂立明確之合併報表產出時程目標	√				
成立合併報表編製團隊		√	√		
辨識合併個體		√	√		
集團合併編碼標準化				√	√
決定編製合併報表之工具				√	√
決定合併個體資料蒐集之方式				√	√

# 訂立明確之合併報表產出時程目標

## - C2R(Close-to-Report Cycle)最佳實務典範

交易處理 &  
明細帳(Sub-Ledger) 結帳

企業結帳 & 合併報表

分析 & 報導

### 結帳至合併

<u>里程碑</u>	<u>完成期間</u>
Payroll / AP / Fixed Assets	-1
Inter-company Processing	-1
SG&A Accruals	1
Accounts Receivable	1-2
Operational Costs	2-3
Division Sub-ledger Close	2-3
Corporate Ledger Close	3-4
Consolidation Activities	4-5
Analytic Review	5
Management Reporting	6-7

### 分析及報導

<u>里程碑</u>	<u>完成期間</u>
10-Q Draft (without final numbers)	-5
Inter-company Eliminations	2-3
Flash Reporting	3-5
Consolidation Activities	4-5
Variance Analysis	5-8
Compile Supplemental Data	10
Disclosures and MD&A	13-15
Sub-certification	17-19
Disclosure Review Committee	20-22
Earnings Release	18-20
SEC Filing	24-28

# 成立合併報表編製團隊 & 辨識合併個體

## 母公司

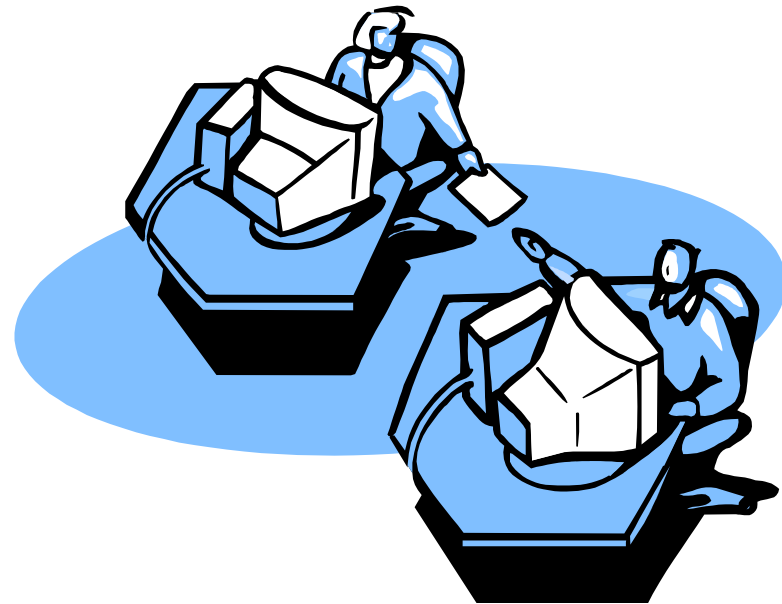
- Package設計小組
- 關係人交易對帳小組
- 報表合併小組
- 合併報表審核小組
- IT人員?

## 子公司

- 會計主管人員
- IT人員?

## 辨識合併個體

- 合併個體
- 非合併個體（股權投資與無股權投資）



# 集團合併編碼標準化

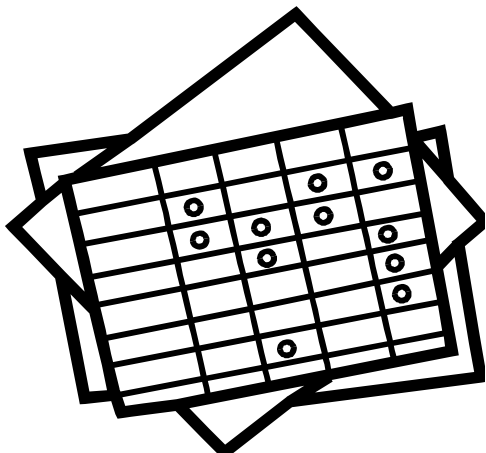
- 法人組織代碼
- 會計科目代碼
- 關係企業交易事項代碼



# 決定編製合併報表之工具 & 資料蒐集之方式

## 設計 Package

- 目的與內容
- 輸入介面
- 編製頻率
- 自動檢核與勾稽



## 合併工具

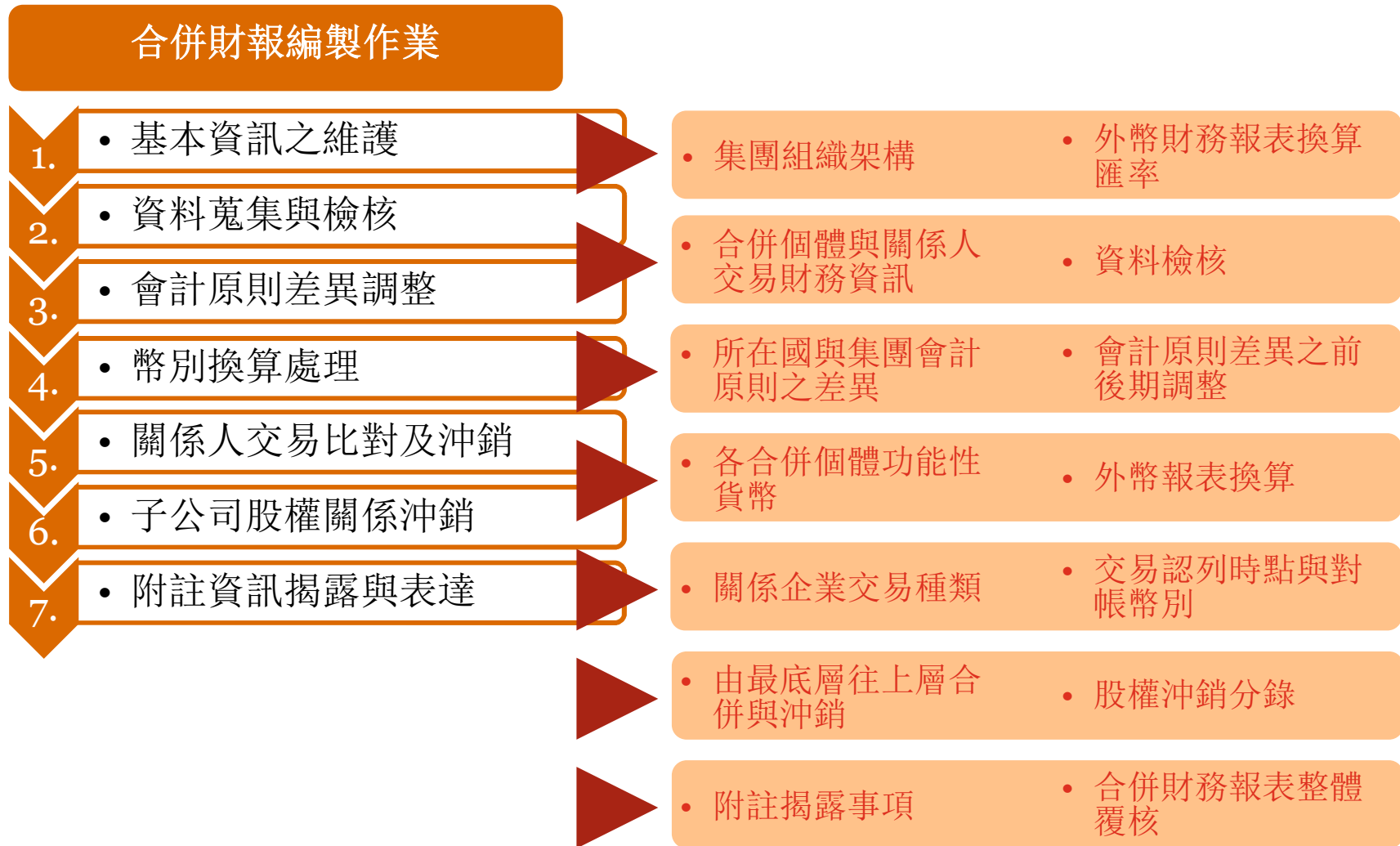
- 合併群組之規劃與調整
- 匯入package
- 轉換報表
- 核對關係企業交易
- 合併與沖銷
- 合併報表與明細資料

# 編製合併財務報告之作業程序及步驟

# 3



# 編製合併財務報告之作業程序及步驟



# 編製合併財報之作業程序及步驟

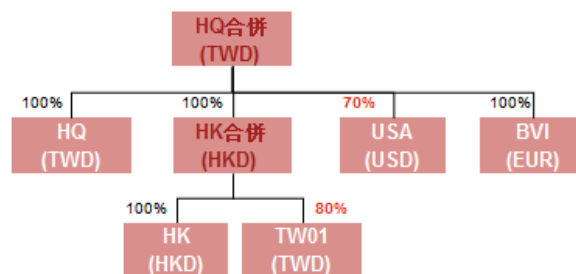
1. 基本資訊之維護
2. 資料蒐集與檢核
3. 會計原則差異調整
4. 幣別換算處理
5. 關係人交易比對及沖銷
6. 子公司股權關係沖銷
7. 附註資訊揭露與表達

## 集團組織架構

- 判斷應納入合併報表個體之子公司
- 本期持股比率

## 集團採用之外幣財務報表換算匯率

- 資產/負債項目: 期末匯率
- 權益項目: 歷史匯率或期末匯率
- 股利: 實際發放日匯率
- 損益項目: 交易日匯率或當期平均匯率



幣別	平均匯率	期末匯率
EUR (歐元)	33.3507	33.4026
HKD (港幣)	3.9483	3.9532
USD (美金)	31.5723	31.4038

# 編製合併財報之作業程序及步驟

1.

• 基本資訊之維護

2.

• 資料蒐集與檢核

3.

• 會計原則差異調整

4.

• 公司資訊

公司代碼

5.

公司名稱

6.

地址

7.

電話

傳真

負責人

主辦會計姓名

• 母/子公司基本資料

- 公司資訊
- 報表資訊
- 集團持股關係

報表資訊

記帳幣別

NTD

報表起始日

2015/1/1

報表結束日

2015/3/31

集團持股關係

母公司代碼

母公司持股比例 (%)

其他子公司持股情形

# 編製合併財報之作業程序及步驟



- 合併個體財務資訊
  - 外幣報表表達幣別
  - 財務報表及會計科目明細
  - 重要資產負債及權益項目調節表
- 關係人交易資訊
  - 交易條件
  - 相關會計科目期末餘額
  - 相關未實現損益金額

RPO9應付帳款-關係人		年度結束日：2015/3/31				
記帳幣別：RMB						
公司代碼	關係人名稱	交易幣別	幣別名稱	交易金額	記帳金額	換算匯率
HK	香港分公司	HKD	港幣	51,300	51,300	1.00000
SH	上海分公司	RMB	人民幣	800,509	800,509	1.00000
USA	美國控股公司	USD	美金	425,922	2,606,217	6.11900
				-	-	
					<u>3,458,026</u>	
				勾稽差異數：		-

# 編製合併財報之作業程序及步驟



## 資料檢核

- 大表檢核
- 科目明細表勾稽
- 關係人交易資訊核符關係人會計科目餘額

	項目	勾稽狀態
BSA	資產負債表 (資產科目)	
BSL	資產負債表 (負債及權益科目)	
CIS	綜合損益表	



科目明細表		
	項目	勾稽狀態
1100	現金及約當現金	
1110	透過損益按公允價值衡量之金融資產 - 流動	
1510	透過損益按公允價值衡量之金融資產 - 非流動	
N1110	非避險之衍生金融資產 - 流動及非流動	
R1110	信用風險[透過損益按公允價值衡量之金融資產 - 流動及非流動]	未平衡
1125/1523	備供出售金融資產 - 流動及非流動	

關係人明細表		
	項目	勾稽狀態
RP00	主要關係人之名稱與關係	
RP01	應收票據 - 關係人	
RP02	應收帳款 - 關係人	
RP03	應收建造合約款 - 關係人	未平衡
RP04	其他應收款 - 關係人	
RP05	預付款項 - 關係人	
RP06	長期應收票據及款項 - 關係人	

# 編製合併財報之作業程序及步驟

## - 設計 Reporting Package

1. 基本資訊之維護
- 2. 資料蒐集與檢核**
3. 會計原則差異調整
4. 幣別換算處理
5. 關係人交易比對及沖銷
6. 子公司股權關係沖銷
7. 附註資訊揭露與表達

連結頁面	項目	是否適用	勾稽狀態
<a href="#">0</a>	PACKAGE 各項資料填寫確認檢查表		
<a href="#">1</a>	公司基本資料		
<a href="#">2</a>	BSA 資產負債表 (資產科目)		
<a href="#">3</a>	BSL 資產負債表 (負債及權益科目)		
<a href="#">4</a>	CIS 綜合損益表		
<a href="#">5</a>	CF 現金流量表資訊	Y	
<b>科目明細表</b>			
<a href="#">6</a>	1100 現金及約當現金	Y	
<a href="#">7</a>	1110 透過損益按公允價值衡量之金融資產 - 流動	Y	
<a href="#">8</a>	1510 透過損益按公允價值衡量之金融資產 - 非流動	Y	
<a href="#">9</a>	N1110 非避險之衍生金融資產 - 流動及非流動	Y	
<a href="#">10</a>	R1110 信用風險[透過損益按公允價值衡量之金融資產 - 流動及非流動]	Y	

# 編製合併財報之作業程序及步驟

## - 設計Reporting Package (大表)

BS 資產負債表(資產科目)				年度結束日: 2015/3/31
				記帳幣別: RMB
行號	科目分類	會計科目	金額	Schedule Reference
1		<b>流動資產</b>		
2	1100	現金及約當現金	368,217	1100
3	1110	透過損益按公允價值衡量之金融資產-流動	-	1110
4	1125	備供出售金融資產-流動	-	1125/1523
5	1130	持有至到期日金融資產-流動	-	1130/1527
6	1135	避險之衍生金融資產-流動	-	1135/1530
7	1144	以成本衡量之金融資產-流動	-	1144/1543
8	1147	無活絡市場之債券投資-流動	-	1147/1546
9	1150	應收票據淨額	90,000	1150
10	1160	應收票據-關係人	-	RP01
11	1170	應收帳款淨額	3,586,202	1170

# 編製合併財報之作業程序及步驟

## - 設計Reporting Package (明細表)

1100 現金及約當現金		年度結束日：2015/3/31
		記帳幣別：RMB
行號	會計科目	金額
1	庫存現金及零用金	2,000
2	支票存款	-
3	活期存款	366,217
4	約當現金-定期存款	-
5	約當現金-商業本票	-
6	約當現金-附買回票券	-
99	其他(請在下方空白處敘明其性質及內容)	-
100		<u>368,217</u>



# 編製合併財報之作業程序及步驟

## - 設計Reporting Package (現金流量表資訊)

CF 現金流量表資訊		年度結束日：2015/3/31
		記帳幣別：RMB
行號	會計科目	金額
35	<b>2. 備抵呆帳變動表</b>	
36	期初餘額	( 118,118)
37	本期提列呆帳金額	( 46,270)
38	本期沖銷數	-
39	轉列其他收入	-
40	其他調整數(請依調整理由在下方空白處敘明其他調整數之內容)	-
41	匯差調整數	-
42		期末餘額( <u>164,388</u> )
43	勾稽差異數	-

# 編製合併財報之作業程序及步驟

## - 設計Reporting Package (揭露事項)

Other ro7 未來五年之租金支出		年度結束日： 2015/3/31
		記帳幣別：RMB
行號	項目	金額
1	<b>現值：</b>	
2	2016年度	237,440
3	2017年度	-
4	2018年度	-
5	2019年度	-
6	2020年度	-
7	2021年度及以後年度	-
8	小計	237,440
9	減：一年以內到期之應付租賃款	-
10	應付租賃款-非流動	237,440
11	<b>總額：</b>	
12	2016年度	-
13	2017年度	-
14	2018年度	-
15	2019年度	-
16	2020年度	-
17	2021年度及以後年度	-
18		-

Other o8 質押資產		年度結束日：2015/3/31	
		記帳幣別：RMB	
行號	項目	帳面金額	用途(擔保性質，如：供長期、短期借款擔保或供海關保證金之用)
1	<b>質押資產</b>		
2	質押活期存款	-	
3	質押定期存款	-	
4	公平價值變動列入損益之金融資產-流動	-	
5	應收票據	-	
6	應收帳款	-	
7	存貨	-	
8	備供出售金融資產-非流動	-	
9	以成本衡量之金融資產-非流動	-	
10	無活絡市場之債券投資-非流動	-	
11	採權益法之長期股權投資	-	
12	土地	-	

# 編製合併財報之作業程序及步驟



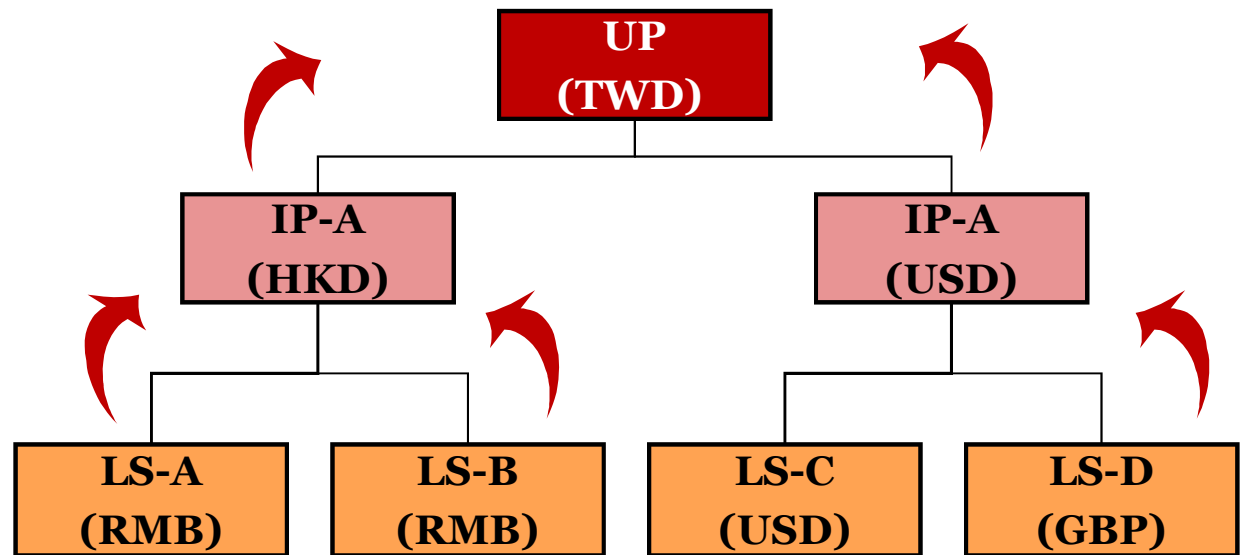
- 所在國與集團會計原則之差異，例如：
  - US GAAP vs. IFRS，例如：
    - 非公開發行公司股份基礎給付交易的分類及衡量方法
    - 精算損益之認列
  - 固定資產之折舊政策
- 會計原則差異之前後期調整
  - 前期會計差異之續調

虛擬合併群組-合併群組 調整及沖銷分錄彙總表 - 沖銷分錄				
WP.NO.	科目代碼	科目名稱/調整及沖銷理由	調整及沖銷金額 NTD	
			借方	貸方
HQ-USA	1550	採權益法之長期股權投資	0	235,365,162
	3499	匯差金額	10,656,395	0
	3351	累積盈虧	166,278,017	0
	3110	普通股股本	58,430,750	0
		沖銷USA合併群組期初之股東權益及長期股權投資。		
HQ-BVI	1780	無形資產	0	2,416,362
	1550	採權益法之長期股權投資	0	39,029,281
	3351	累積盈虧	0	78,554,357
	3110	普通股股本	120,000,000	0
		係沖銷BVI期初股東權益及長期投		

# 編製合併財報之作業程序及步驟



- 判斷各合併個體功能性貨幣
- 外幣報表之換算：



- 換算差額表達於合併資產負債表之權益項目：  
「國外營運機構財務報表換算之兌換差額」

# 編製合併財報之作業程序及步驟



- 關係企業交易種類可能包含：
  - 順流、逆流與側流交易
  - 進銷貨、收入費用、固定資產與無形資產移轉、應收應付、預收預付、資金融通、背書保證、投資等
- 交易認列時點、對帳幣別與對帳確認
- 交易金額與科目餘額
  - 未(已)實現利益(損失)的沖銷
- 合併個體與非合併個體之區分

交易項目		記帳項目		NTD				
公司代碼	公司簡稱	科目代碼	科目名稱	交易公司	公司名稱	幣別	金額	記帳換算後金額
00041	TW03	RP02	應收帳款-關係人	C65P0	母公司	NTD	229,432	229,432
C65P0	母公司	RP05	預付款項-關係人	00041	TW03	NTD	97,140	97,140

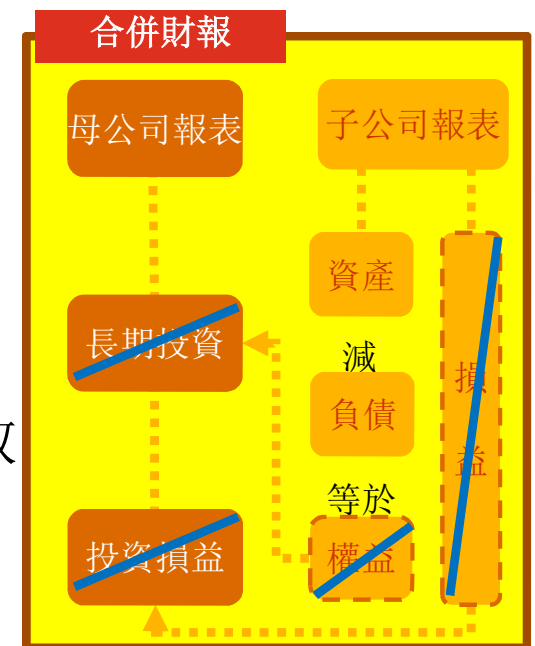


交易項目		記帳項目		NTD		記帳換算後		交易項目		
公司代碼	公司簡稱	科目代碼	科目名稱	交易公司	公司名稱	幣別	金額	記帳換算後金額	差異金額	差異金額
C65P0	母公司	RP11	其他應付款項-關係人	00041	TW03	NTD	11,550	11,550	217,882	217,882
00041	TW03	RP12	預收款項-關係人	C65P0	母公司	NTD	107,936	107,936	( 10,796)	( 10,796)
C65P0	母公司	RP11	其他應付款項-關係人	00041	TW03	NTD	207,244	207,244	( 207,244)	( 207,244)

# 編製合併財報之作業程序及步驟



- 依合併群組由最底層往上層合併與沖銷
- 沖銷分錄包含：
  - 採權益法之投資
  - 採權益法之投資損益
  - 股利
  - 商譽
  - 權益項目，如累換調整數
  - 未(已)實現利益(損失)的沖銷



# 編製合併財報之作業程序及步驟



- **附註揭露事項：**
  - 重大會計、資本管理及風險管理政策
  - 退休金計畫
  - 員工認股計畫
  - 或有事項
  - 期後事項
  - 重大交易事項、轉投資事業相關資訊、大陸投資資訊等
  - .....
- **合併財務報表整體覆核**

# 編製合併財報之作業程序及步驟

1. 基本資訊之維護
2. 資料蒐集與檢核
3. 會計原則差異調整
4. 幣別換算處理
5. 關係人交易比對及沖銷
6. 子公司股權關係沖銷
7. 附註資訊揭露與表達

- 合併沖銷報表
  - 合併個體沖銷匯總表

	A	幣別轉換資訊			AK	合併沖銷資訊		
		AH	AI	AJ		AL	AM	AN
1		US03				虛擬合併群組-合併群組		
2		2013/6/30				合併沖銷調整		
3	資產科目	查核數: USD	匯率	轉換後: NTD	合併後沖銷前 合計: NTD	借方金額	貸方金額	合併後沖銷後 合計: NTD
4	流動資產							
5	1100-現金及約當現金	4,203	29.98000	126,006	3,042,829,812	30,140,453	25,395	3,072,944,870
6	1110-透過損益按公允價值 衡量之金融資產-流動	0	29.98000	0	858,247,796	0	30,140,453	828,107,343
7	1125-備供出售金融資產-	0	29.98000	0	93,339,905	0	0	93,339,905
8	1144-以成本衡量之金融資	0	29.98000	0	195,080,568	0	0	195,080,568
9	1147-無活絡市場之債券投	0	29.98000	0	150,000,000	0	0	150,000,000
10	1150-應收票據淨額	0	29.98000	0	93,612,340	0	0	93,612,340
11	1160-應收票據-關係人	0	29.98000	0	59,391,305	0	55,541,816	3,849,489
12	1170-應收帳款淨額	0	29.98000	0	3,438,508,710	0	3,339,749	3,435,168,961
13	1180-應收帳款-關係人	0	29.98000	0	1,395,779,073	191,866	1,387,146,022	8,824,917
14	1200-其他應收款	0	29.98000	0	202,936,509	5,526	20,844,916	182,097,119
15	1210-其他應收款-關係人	0	29.98000	0	2,885,362,975	4,869	2,884,408,599	959,245
16	1220-當期所得稅資產	0	29.98000	0	9,129,578	0	0	9,129,578
17	130X-存貨	0	29.98000	0	3,420,038,298	62,527,083	0	3,482,565,381
18	1410-預付款項	6,789	29.98000	203,534	602,803,327	0	126,149,860	476,653,467
19	1470-其他流動資產	0	29.98000	0	2,927,702,995	0	0	2,927,702,995
20	流動資產合計	10,992		329,540	19,374,763,191	0	0	14,960,036,178
21								
22	非流動資產							
23	1523-備供出售金融資產-	0	29.98000	0	95,277,372	0	43,175,223	52,102,149
24	1543-以成本衡量之金融資	0	29.98000	0	616,953,517	0	0	616,953,517
25	1546-無活絡市場之債券投	0	29.98000	0	9,750,000	0	0	9,750,000
26	1550-採權益法之長期股權	0	29.98000	0	16,552,659,986	169,070,048	16,156,946,192	564,783,842
27	1600-不動產、廠房及設備	3,279,905	29.98000	98,331,552	27,271,157,108	253,760,003	238,513,533	27,286,403,578
28	1750-天然資源淨額	0	29.98000	0	825,968,821	0	0	825,968,821
29	1760-投資性不動產淨額	0	29.98000	0	393,372,497	0	253,760,003	139,612,494
30	1780-無形資產	0	29.98000	0	148,853,254	0	4,095,924	144,757,330
31	1840-遞延所得稅資產	0	29.98000	0	1,095,939,811	0	0	1,095,939,811
32	1900-其他非流動資產	0	29.98000	0	779,774,577	296,123,173	105,082,652	970,815,098
33	非流動資產合計	3,279,905		98,331,552	47,789,706,943	0	0	31,707,086,640



# 常見合併財報沖銷交易類型

4

# 常見合併財報沖銷交易類型

## 投資關係

- 母公司持有子公司之股份
- 子公司持有母公司之股份

## 集團內關係人交易

- 進銷貨
- 收入費用
- 資產移轉：固定資產與無形資產
- 其他應收應付、預收預付、暫收暫付
- 資金融通
- .....

# 常見合併財報沖銷交易類型

## 投資關係

- 母公司持有子公司之股份

沖銷子公司業主權益科目與母公司長期股權投資科目：

Dr.	商譽(合併)
Dr.	普通股股本(子公司)
Dr. /Cr.	保留盈餘(子公司)
Dr. /Cr.	採用權益法認列之損益份額(母公司)
Dr. /Cr.	本期淨利(損)歸屬於非控制權益
Dr. /Cr.	採用權益法之投資(母公司)
Dr. /Cr.	非控制權益(合併)
Dr. /Cr.	累積換算調整數(子公司)

註：此處及以下科目係簡化表達，企業使用之科目建議應與證交所公佈之「一般行業資產負債表及綜合損益表會計項目及代碼」一致。

# 常見合併財報沖銷交易類型

## 投資關係

- 子公司持有母公司之股份

沖銷子公司以成本衡量之投資科目與母公司長期股權投資科目：

Dr.	採用權益法之投資(母公司)
Cr.	以成本衡量之金融資產(子公司)

# 常見合併財報沖銷交易類型

## 集團內關係人交易

- 進銷貨
- 資產移轉：固定資產、無形資產等
- 其他應收應付、預收預付、暫收暫付
- 資金融通



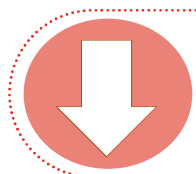
# 常見合併財報沖銷交易類型

## 集團內關係人交易 - 沖銷比例

- **順流**交易：Ex. 母公司銷售商品、勞務或其他資產給子公司
  - 沖銷比例：全部(100%)沖銷
- **逆流**交易：Ex. 子公司銷售商品、勞務或其他資產給母公司
  - 沖銷比例：按約當持股比例沖銷
- **側流**交易：Ex. 子公司銷售商品、勞務或其他資產給其他子公司
  - 沖銷比例：對產生損益之子公司按約當持股比例沖銷

# 常見合併財報沖銷交易類型

## 集團內關係人交易 - 進銷貨



### 順流交易

- 母公司銷售存貨予子公司

沖銷母、子公司間交易 – 進、銷貨及期末存貨隱含之未實現利益：

Dr.	銷貨收入(母公司)
Cr.	銷貨成本(母公司)
Cr.	存貨(子公司)
Dr.	採用權益法之投資(母公司)
Cr.	未實現銷貨損益(母公司)

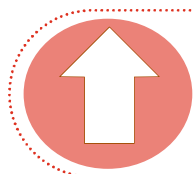
以前採用「遞延借貸項」科目

沖銷母公司認列子公司期初存貨之已實現利益：

Dr.	已實現銷貨損益(母公司)
Cr.	銷貨成本(子公司)

# 常見合併財報沖銷交易類型

## 集團內關係人交易 - 進銷貨



### 逆流交易

- 子公司銷售存貨予母公司

沖銷母、子公司間交易 – 進、銷貨及期末存貨隱含之未實現利益:

Dr.	銷貨收入(子公司)
Cr.	銷貨成本(子公司)
Cr.	存貨(母公司)
Dr.	採用權益法之投資(母公司)
Cr.	採用權益法認列之損益份額(母公司)

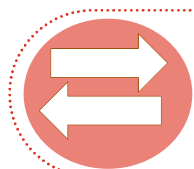
沖銷母公司處分期初存貨已實現損益:

Dr.	採用權益法之投資(母公司)
Dr.	非控制權益
Cr.	銷貨成本(母公司)



# 常見合併財報沖銷交易類型

## 集團內關係人交易 - 進銷貨



### 側流交易

- 子公司銷售存貨予子公司

#### 沖銷子公司間交易 – 進、銷貨及期末存貨隱含之未實現利益：

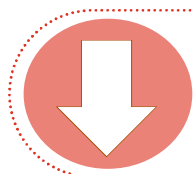
Dr.	銷貨收入(子公司)
Cr.	銷貨成本(子公司)
Cr.	存貨(子公司)
Dr.	採用權益法之投資(母公司)
Cr.	採用權益法認列之損益份額(母公司)

#### 沖銷子公司處分期初存貨已實現損益：

Dr.	採用權益法之投資(母公司)
Dr.	非控制權益
Cr.	銷貨成本(子公司)

# 常見合併財報沖銷交易類型

## 集團內關係人交易 - 資產移轉(以固定資產為例)



### 順流交易

- 母公司銷售固定資產予子公司

沖銷處分不動產、廠房及設備之內部未實現利益：

Dr.	處分不動產、廠房及設備利益(母公司)
Cr.	不動產、廠房及設備(子公司)

將處分之不動產、廠房及設備還原至處分前之帳面金額及累計折舊：

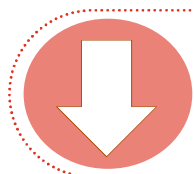
Dr.	不動產、廠房及設備
Cr.	累計折舊

處分不動產、廠房及設備損益之所得稅影響數：

Dr.	遞延所得稅資產
Cr.	遞延所得稅費用

# 常見合併財報沖銷交易類型

## 集團內關係人交易 - 資產移轉(以固定資產為例)



順流交易

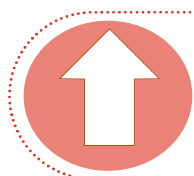
- 母公司銷售固定資產予子公司(Cont'd)

沖銷本期不動產、廠房及設備已實現利益部份之折舊費用：

Dr.	累計折舊(子公司)
Cr.	折舊(子公司)
Dr.	遞延所得稅費用
Cr.	遞延所得稅資產

# 常見合併財報沖銷交易類型

## 集團內關係人交易 - 資產移轉(以固定資產為例)



### 逆流交易

- 子公司銷售固定資產予母公司

沖銷處分不動產、廠房及設備之內部未實現利益：

Dr.	處分不動產、廠房及設備利益(子公司)
Cr.	不動產、廠房及設備(母公司)

將處分之不動產、廠房及設備還原至處分前之帳面金額及累計折舊：

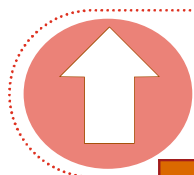
Dr.	不動產、廠房及設備
Cr.	累計折舊

處分不動產、廠房及設備損益之所得稅影響數：

Dr.	遞延所得稅資產
Cr.	遞延所得稅費用

# 常見合併財報沖銷交易類型

## 集團內關係人交易 - 資產移轉(以固定資產為例)



### 逆流交易

- 子公司銷售固定資產予母公司(Cont'd)

沖銷本期不動產、廠房及設備已實現利益部份之折舊費用：

Dr.	累計折舊(母公司)
Cr.	折舊(母公司)
Dr.	遞延所得稅費用
Cr.	遞延所得稅資產

沖銷母公司按權益法認列之損益份額 – 處分損益部份：

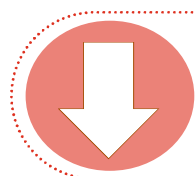
Dr.	採用權益法之投資
Cr.	採用權益法認列之損益份額

認列非控制權益之損益份額 – 處分損益部份：

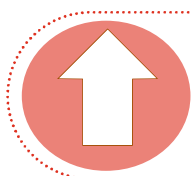
Dr.	非控制權益
Cr.	本期淨利(損)歸屬於非控制權益

# 常見合併財報沖銷交易類型

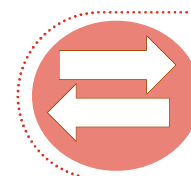
## 集團內關係人交易 - 交易相對科目之沖銷



順流交易



逆流交易



側流交易

資金借貸、往來款等相對科目沖銷：

Dr.	應付款項 – 子公司(母公司)
Cr.	應收款項 – 母公司(子公司)
Dr.	利息收入 – 母公司(子公司)
Cr.	利息費用 – 子公司(母公司)
Dr.	預收款 – 子公司(母公司)
Cr.	預付款 – 母公司(子公司)
Dr.	暫收款 – 子公司(母公司)
Cr.	暫付款 – 母公司(子公司)
Dr.	.....
Cr.	.....

# 透過資訊系統或以人工方式建置合併沖銷分錄之標準作業程序

# 5

# 合併沖銷分錄之標準作業程序

## 合併財報編製作業

1. 基本資訊之維護
2. 資料蒐集與檢核
3. 會計原則差異調整
4. 幣別換算處理
5. 關係人交易比對及沖銷
6. 子公司股權關係沖銷
7. 附註資訊揭露與表達

## 合併沖銷分錄作業程序

1. 沖銷分錄資料準備
2. 關係人交易比對
3. 投資關係沖銷
4. 其他關係人交易沖銷
5. 合併沖銷檢核



# 合併沖銷分錄之標準作業程序



# 合併沖銷分錄之標準作業程序



1. 關係人交易應清楚維護，含本期及影響跨年度之交易，例如：
  - 一筆交易中，賣方銷售其帳列之「存貨」，買方可能帳列為「機器設備」
2. 關係人交易比對基準
  - 於Excel按經常發生之交易，建立關係人及會計科目之比對關係範本，或
  - 於系統內設計關係人對帳報表
3. 比對差異之追蹤處理

公司代碼	公司簡稱	科目代碼	科目名稱	交易公司	項目	公司名稱	幣別	金額	NTD	記帳換算後金額
00041	TW03	RP02	應收帳款-關係人	C65PO	母公司		NTD	229,432		229,432
C65PO	母公司	RP05	預付款項-關係人	00041	TW03		NTD	97,140		97,140

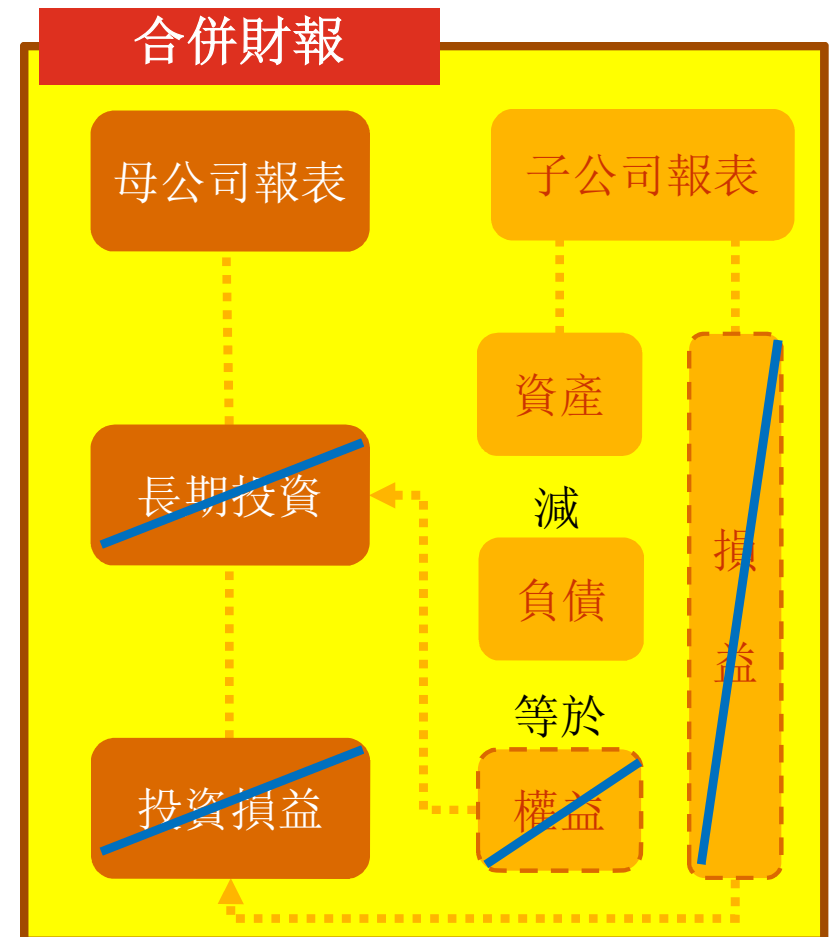
公司代碼	公司簡稱	科目代碼	科目名稱	交易公司	項目	公司名稱	幣別	金額	NTD	記帳換算後金額	差異金額	交易項目	差異金額
C65PO	母公司	RP11	其他應付款項-關係人	00041	TW03		NTD	11,550	11,550	217,882	217,882		
00041	TW03	RP12	預收款項-關係人	C65PO	母公司		NTD	107,936	107,936	( 10,796)	( 10,796)		
C65PO	母公司	RP11	其他應付款項-關係人	00041	TW03		NTD	207,244	207,244	( 207,244)	( 207,244)		

# 合併沖銷分錄之標準作業程序



## 1. 下列會科之處理：

- 子公司之股本、保留盈餘等權益項目
- 母公司之採用權益法之投資
- 母公司之採用權益法之投資損益
- 子公司本期發放之股利
- 商譽
- 其他權益項目，如累換調整數等
- 未(已)實現利益(損失)的沖銷

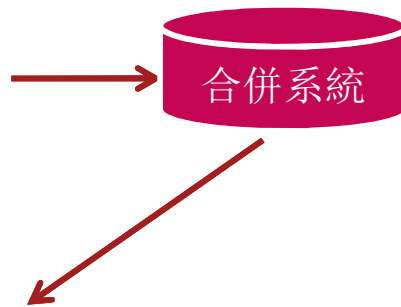


# 合併沖銷分錄之標準作業程序



## 沖銷會科群組邏輯

應收帳款- 關係人	1
應付帳款- 關係人	1
銷貨收入	2
銷貨成本	2



公司簡稱	AR-關係人	AP-關係人	銷貨收入	銷貨成本
母公司	1,000		54,000	
TW03		1,000		54,000

1. 集團內個體間之帳戶餘額、交易、收益及費損應全數消除
2. 關係人交易沖銷
  - 透過Excel建立經常發生之交易沖銷範本
  - 或於系統設計沖銷對應會科群組
3. 未(已)實現利益(損失)的沖銷
4. 沖銷差異之處理

# 合併沖銷分錄之標準作業程序



1. 整體沖銷分錄需經權責主管適當覆核
2. 設定合併資產負債表檢核機制，例如：
  - 對子公司之長期投資餘額應全數銷除
  - 母子公司間與各子公司間交易之資產負債餘額應全數銷除
  - 合併權益總額應與母公司個體財報權益金額一致
3. 設定合併綜合損益表檢核機制，例如：
  - 母子公司間與各子公司間交易之損益金額應全數銷除
  - 歸屬予母公司之「合併淨損益」應與母公司個體損益表之淨損益一致

# 改善合併財務報告編製之內部控制

6

# IFRS導入後之管理課題

## 數字

- 新增GAAP或主要GAAP轉換：會計政策、會計科目、開帳數...

## 人員

- 溝通(內部及外部)
- 訓練(不限於財會)

## 流程

- 強化現有流程或新增流程
- 預算 / 預測
- 修訂內部控制

## 系統

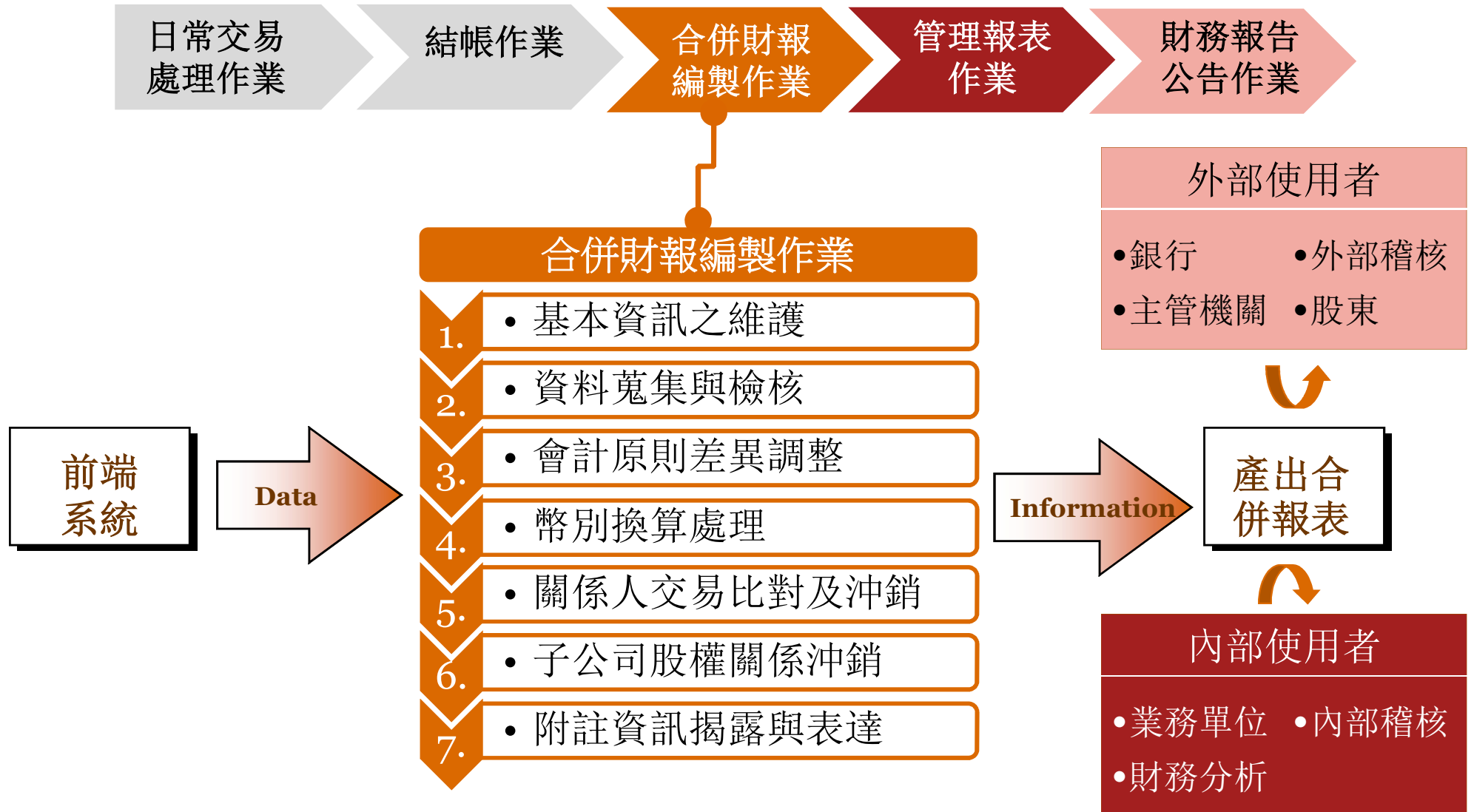
- 資料及系統可用性
- 新系統或新程式(例如合併報表系統)
- 重調校管理資訊系統
- 多種GAAP

## 經營：績效管理

- 績效衡量指標
- 管理會計
- 獎酬
- 預算 / 預測
- 財務及企業衝擊分析
- 評價

# 編製合併財務報告之作業程序及步驟

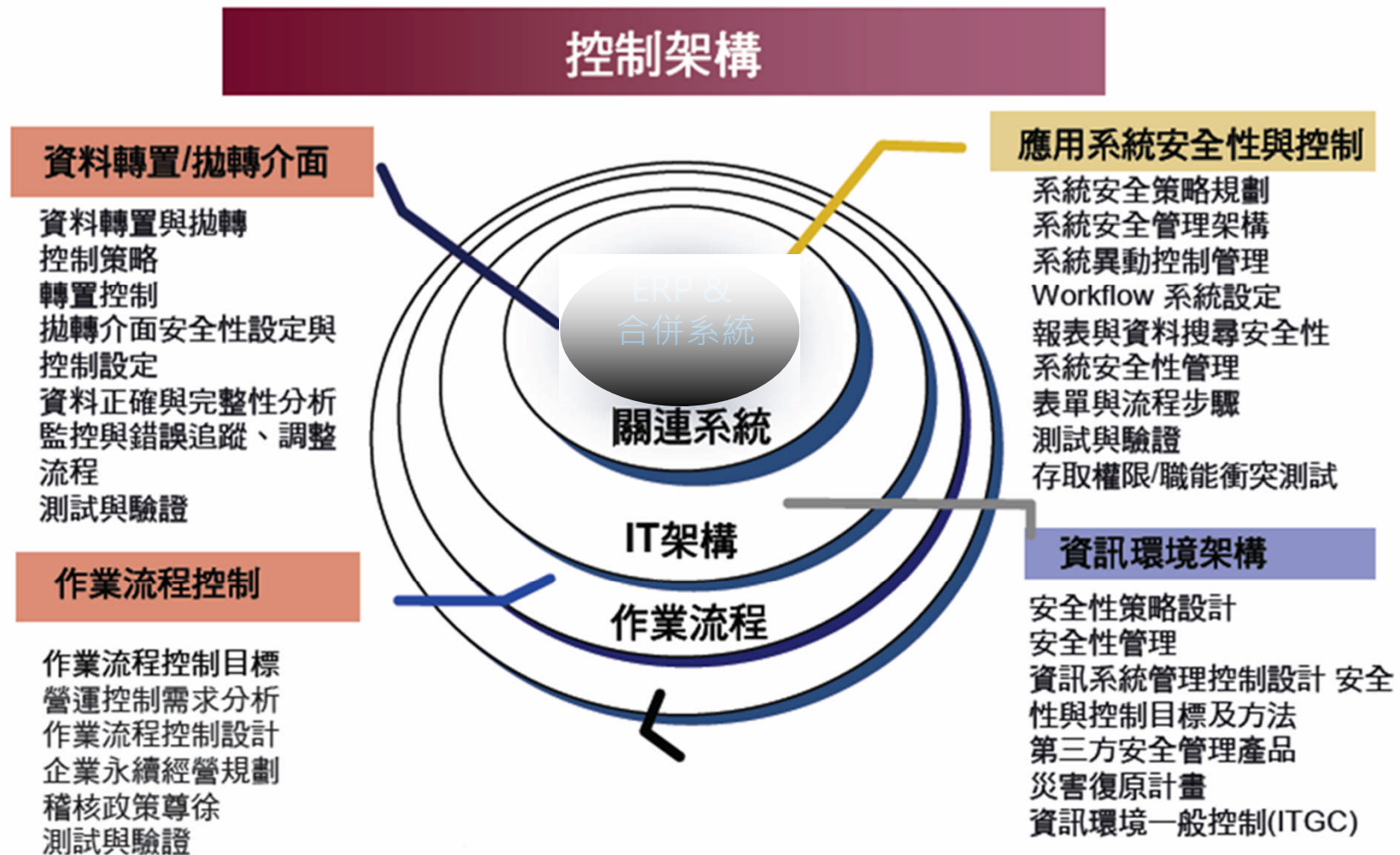
## 整體財務報導流程



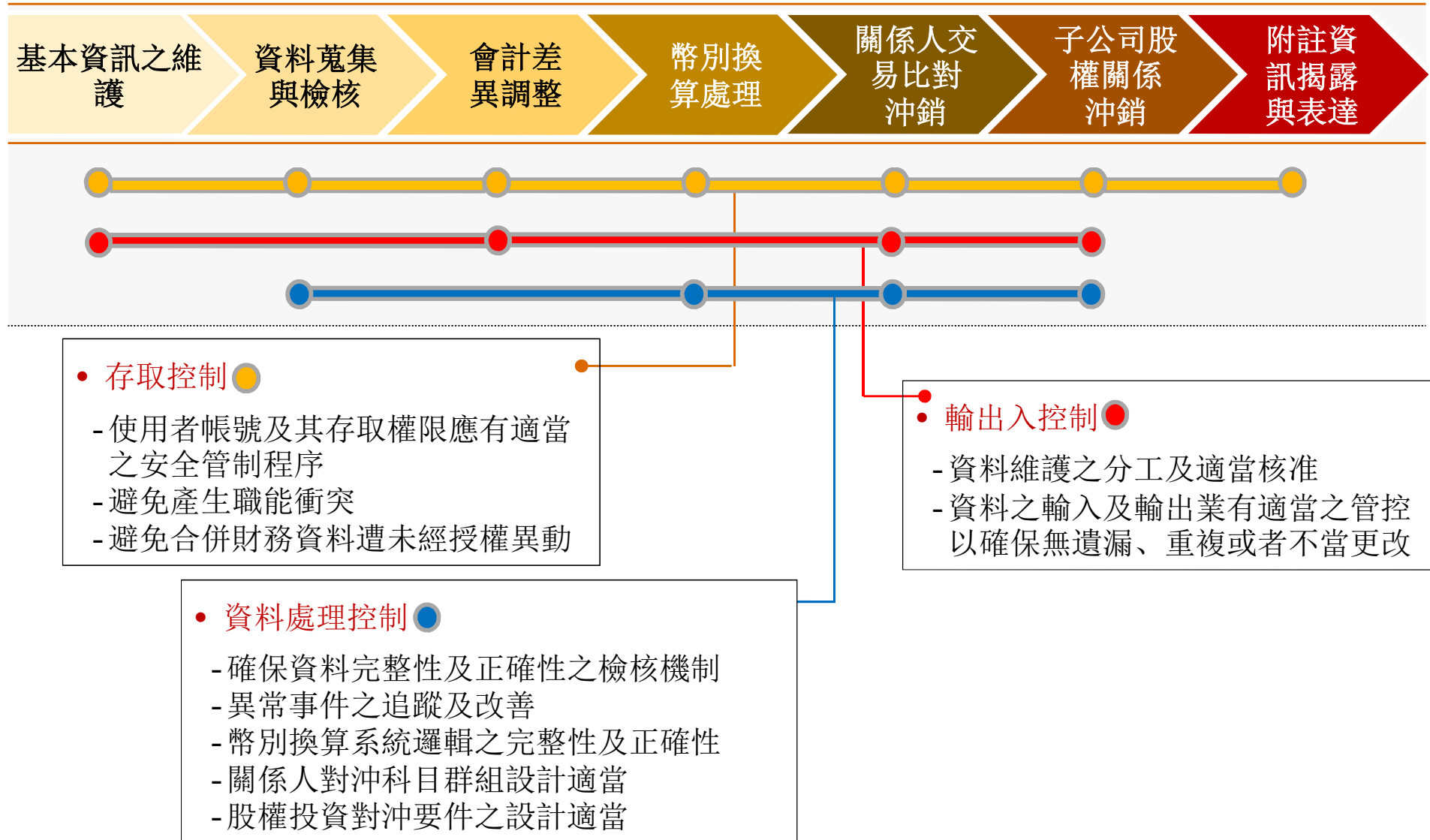


# 編製合併財務報告之作業程序及步驟

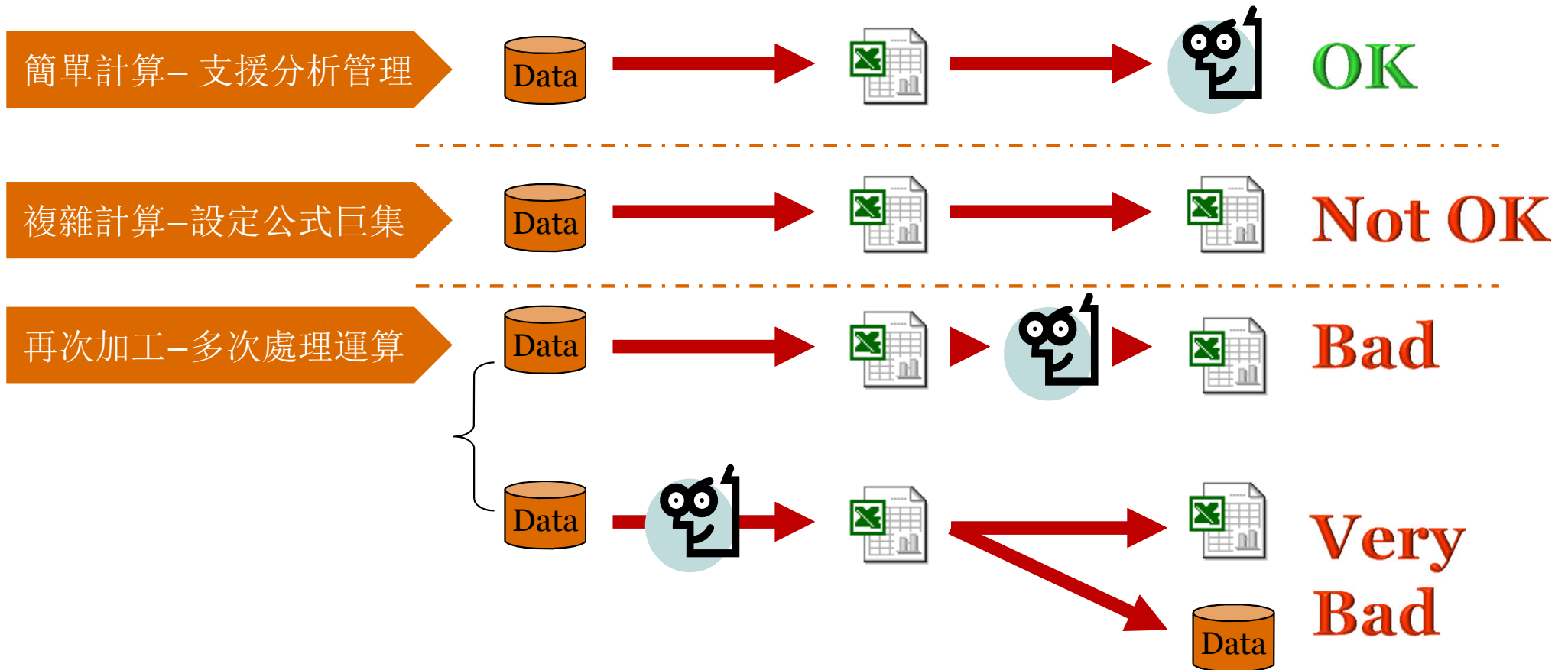
## 整體財務報導流程



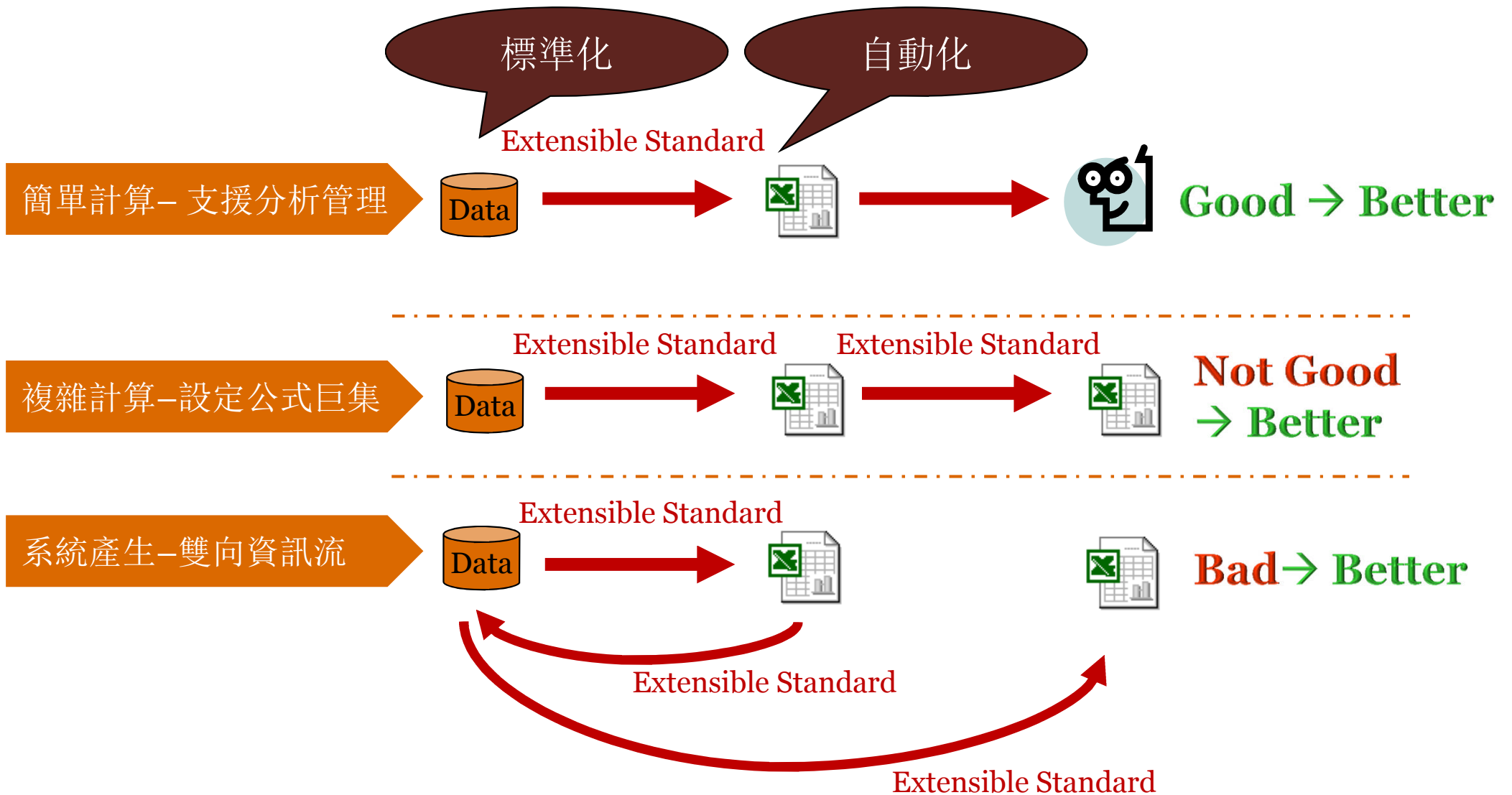
# 使用系統編製合併財務報表之內部控制重點



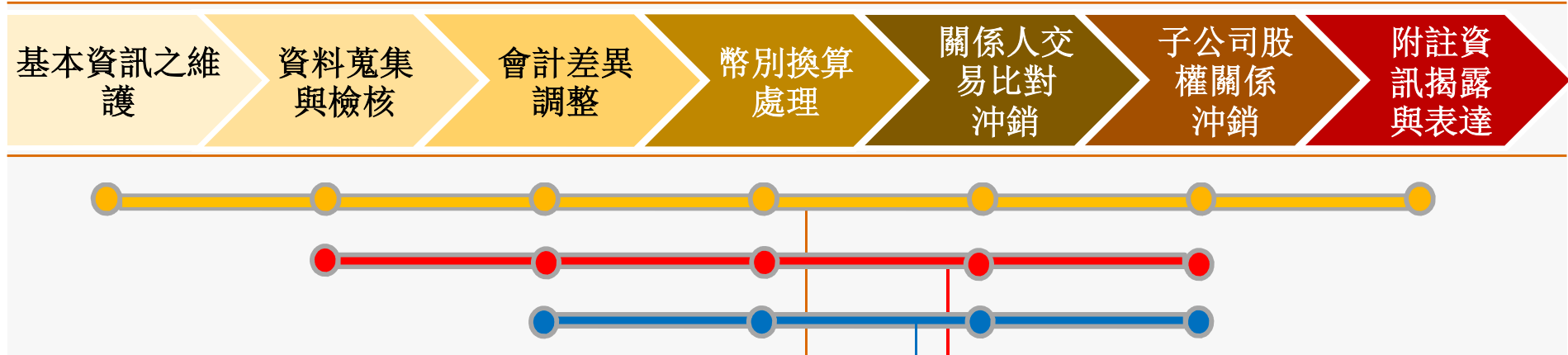
# 使用試算表(Excel)編製合併 不同之Excel使用方式



# 使用試算表(Excel)編製合併 改善Excel之使用環境



# 使用Excel編製合併財務報表之內部控制重點



## • 存取及安全控制 ●

- 對重要之Excel檔案放置於受保護之檔案目錄下，或對Excel檔案之存取可設定密碼，以限制非經授權者之存取Excel試算表；另對重要工作表、工作表中之重要欄位或儲存格，亦可設定密碼，以保護該工作表、欄位或儲存格

## • 版本控制 ●

- 對Excel試算表應有適當之命名原則，並放置於適當之目錄下，以確保使用者所使用之Excel試算表係經核准，且為正確版本

## • 輸入控制 ●

- 對於輸入之資料，可藉由比對資料來源之總數，與Excel工作表中輸入之總數是否一致，以確定輸入之正確性及完整性

## • 邏輯檢查 ●

- 應有不同於建置或使用該Excel試算表之人員，檢查其計算或巨集程式等邏輯是否正確，並正式作成檢查紀錄

# 合併財務報告編製之內部控制重點

## 內部控制重點

### 基本資訊之維護

- 本期有組織變動，或新的投資案件時，應注意合併個體是否變動、持股比率是否即時更新
- 集團採用之換算匯率是否即時公告、有效溝通

### 資料蒐集與檢核

- 是否制定集團統一之資訊蒐集格式
- 是否設置資料蒐集作業流程，包括母子公司雙方負責人員權責主管及作業時程等

### 會計原則 差異調整

- 檢視比對前後期合併調整分錄，以確定完整性
- 合併調整分錄是否經由不是準備、輸入調整分錄之權責主管核准

### 幣別換算處理

- 合併個體所處主要經濟環境或營運活動等有重大變動時，是否重新執行會計判斷專業程序，檢視其功能性貨幣是否改變



# 合併財務報告編製之內部控制重點

## 內部控制重點

### 關係人交易 比對沖銷

- 關係人資料之輸入/沖銷、覆核及核准是否訂定適當之控制程序，使合併之集團內關係人交易相關科目為0
- 關係人對帳差異之原因及是否經適當追蹤處理

### 子公司股權 關係沖銷

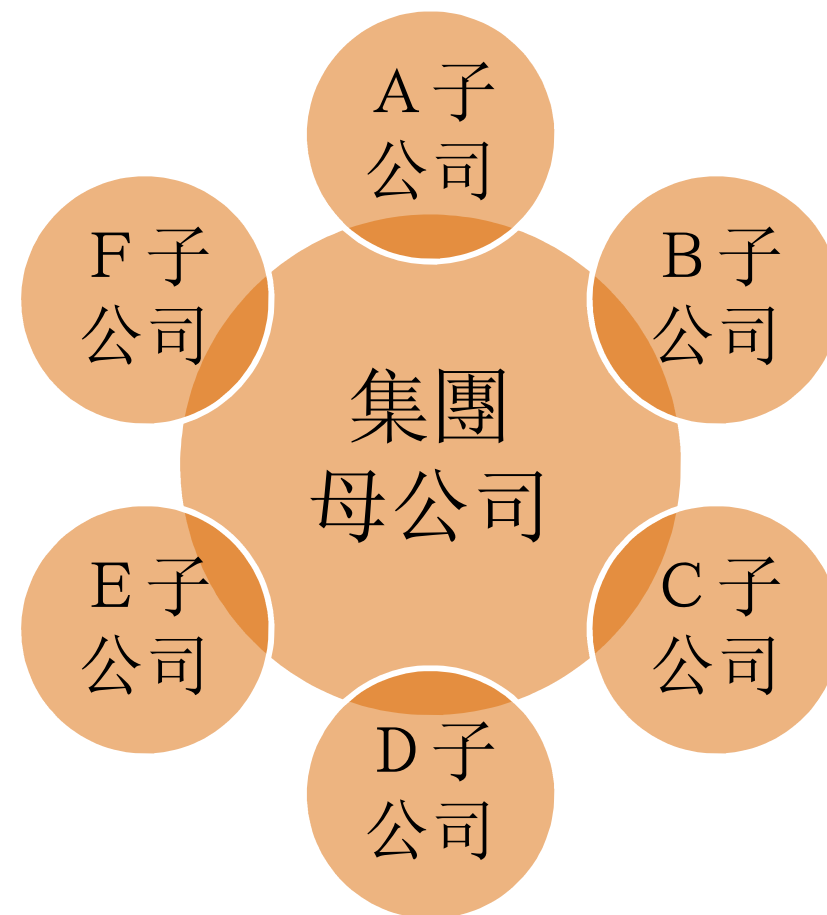
- 沖銷分錄之輸入、覆核及核准是否訂定適當之控制程序
- 是否設置檢核機制，確保子公司股權相關會科沖銷至0
- 股權差異之原因及是否適當追蹤處理

### 附註資訊 揭露與表達

- 是否具備集團統一之資訊蒐集範本
- 是否設置資料蒐集作業流程，包括負責人員及作業時程等
- 各合併個體提供資料是否經其權責主管核准

## PwC建議

- ✓ 優化「結帳至合併報導」循環之控制
- ✓ 制訂集團會計手冊，標準化集團各公司遵循規則
- ✓ 運用資訊系統，增進編製時效及品質
- ✓ 持續教育訓練，提升自我編製能力及報導品質





# *Thank you!*



This publication has been prepared for general guidance on matters of interest only, and does not constitute professional advice. You should not act upon the information contained in this publication without obtaining specific professional advice. No representation or warranty (express or implied) is given as to the accuracy or completeness of the information contained in this publication, and, to the extent permitted by law, PricewaterhouseCoopers Taiwan, its members, employees and agents do not accept or assume any liability, responsibility or duty of care for any consequences of you or anyone else acting, or refraining to act, in reliance on the information contained in this publication or for any decision based on it.

© 2015 PricewaterhouseCoopers Taiwan. All rights reserved. In this document, "PwC" refers to PricewaterhouseCoopers Taiwan which is a member firm of PricewaterhouseCoopers International Limited, each member firm of which is a separate legal entity.

<本文件著作權屬資誠聯合會計師事務所所有，未經書面許可請勿引用或翻印>