

提升IFRSs  
財務報告  
編製能力

勤業眾信聯合會計師事務所  
江美艷 會計師

2016年9月30日

# 為何企業需自行編製IFRSs合併財報?

基於管理目的，須  
能夠正確即時提供  
整體攸關資訊

因應IFRSs適用，  
合併財務資訊成  
為主流

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



# 編製IFRSs合併財報可能面臨的挑戰...

## 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，這個月也  
過完了...

## 資訊品質！

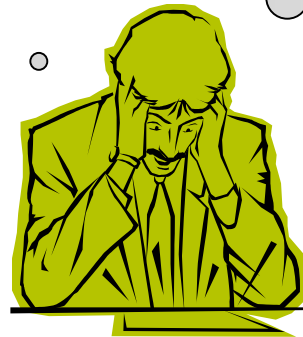
子公司提供資  
訊缺漏、往返  
修正耗時耗力？

## 政策規範！

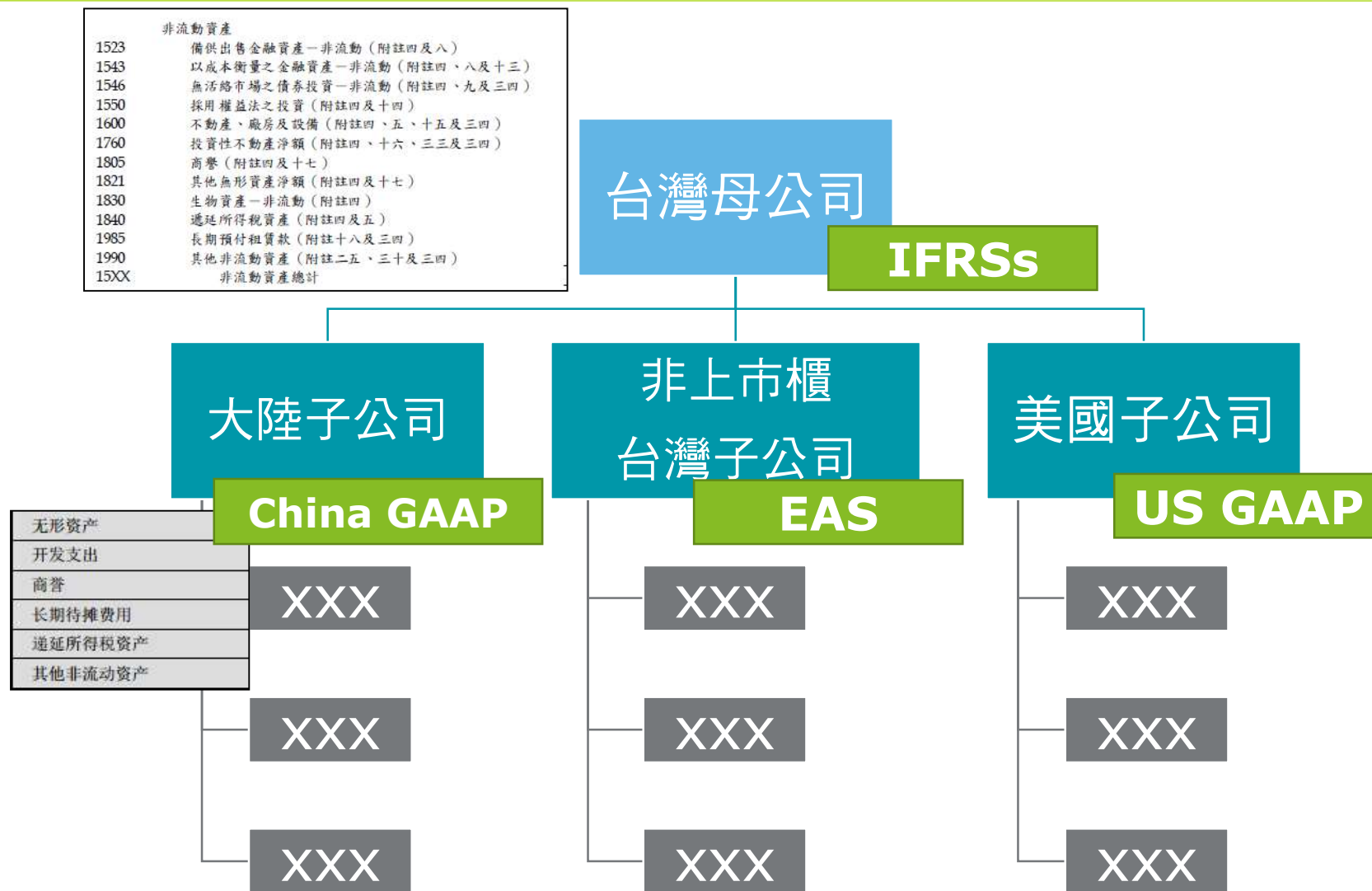
關係人交易  
總是對不平？入  
帳規則未統一？

## 工具！

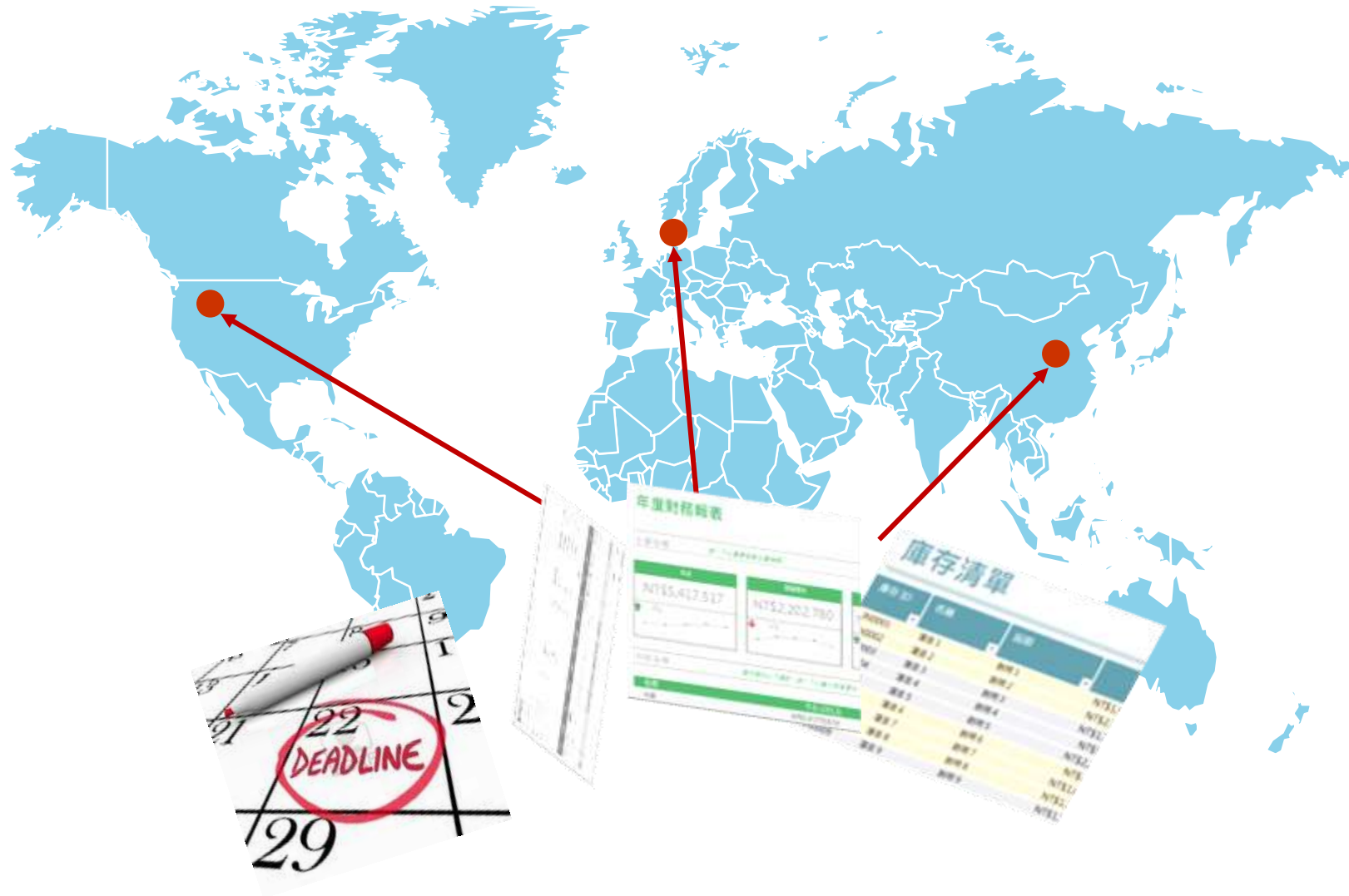
合併 Excel 表超多，  
公式都正確嗎？  
有沒有更好的方法？



# 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

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

- 系統產出excel 或其他報表，人工對帳。
- 順逆側流交易量多，易產生疏誤。

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

# 合併財報的挑戰 - 結帳及自結合併要求提升

Adopt IFRSs	
Annual Report 平均頁數	約增加 <b>34%</b> (主要係揭露部分)
財務報表表達	IS/CF：對購併、待出售、停業部門之報表表達與揭露 CF：利息&股利收支(分開單獨列示)
揭露資訊	<ol style="list-style-type: none"><li>1. 增列變動表 PPE、Intangible assets、Investment property、Deferred exp.、Allowance for impairment、Provision</li><li>2. 增列區分天期明細<ul style="list-style-type: none"><li>- 應收帳款及其他應收款(&lt;60, 60~120, 120~180, &gt;1Y)</li><li>- 應收(應付)租賃款(&lt;1Y, 1Y~5Y, &gt;5Y)</li><li>- 長期借款(1Y~2Y, 2Y~3Y, 3Y~5Y...)</li><li>- Commitment for expenditure(&lt;1Y, 1Y~5Y, &gt;5Y)</li></ul></li><li>3. 增列區分幣別明細<ul style="list-style-type: none"><li>- 應收款項(NTD, USD, RMB, HKD....)</li><li>- 長期借款(NTD, USD, RMB, HKD....)</li></ul></li><li>4. 增加具重大性關聯企業(Invest in Associates)資訊<ul style="list-style-type: none"><li>- 揭露Assets、Liability、P/L、股利</li><li>- 揭露或有負債、Capital commitment</li></ul></li><li>5. 增加公允價值資訊</li></ol>

# 合併財報的挑戰 - 每月公告合併資訊

■ 根據「有價證券上市公司資訊申報作業辦法」規定，採用IFRSs之後，每月以公告**合併營收**及**已沖銷母子公司間交易後之關係人交易資訊**為月公告事項申報依據，故**每月需公告合併資訊**。

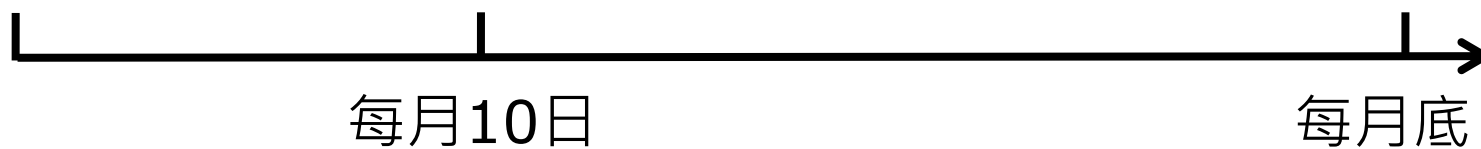
## 公告合併營收

項目	合併營業收入淨額
本月	37,114,148
去年同期	31,241,963
增減金額	5,872,185
增減百分比	18.80
半年累計	506,248,580
去年累計	427,080,645
增減金額	79,167,935
增減百分比	18.54
備註:	

## 公告沖銷後與關係人取得處分資產、進貨銷貨、應收及應付款項相關資訊

Illustration

類別	項目	金額	單位	說明
【關係人名稱】	本月與該關係人交易之金額	4,500	新台幣	單位：新台幣千元；%
	去年同期	3,800	新台幣	
【關係人名稱】	本月與該關係人交易之金額	0	新台幣	單位：新台幣千元；%
	去年同期	0	新台幣	
【關係人名稱】	本月與該關係人交易之金額	0	新台幣	單位：新台幣千元；%
	去年同期	0	新台幣	
【關係人名稱】	本月與該關係人交易之金額	0	新台幣	單位：新台幣千元；%
	去年同期	0	新台幣	

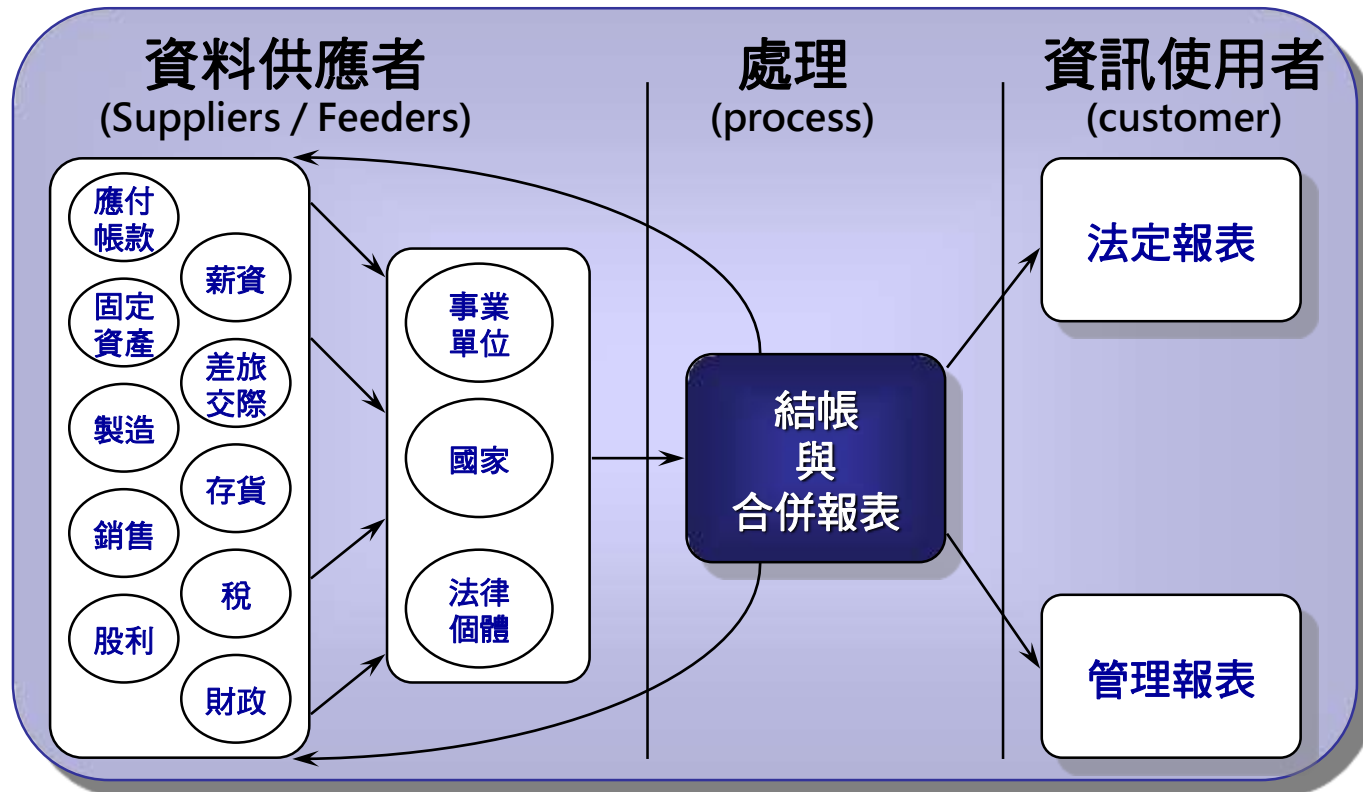


■ 2013起每月**10日**強制公告**合併營收**。

■ 2013起每月底前公告截至上月份沖銷母子公司間後之關係人交易(以**合併角度**)。

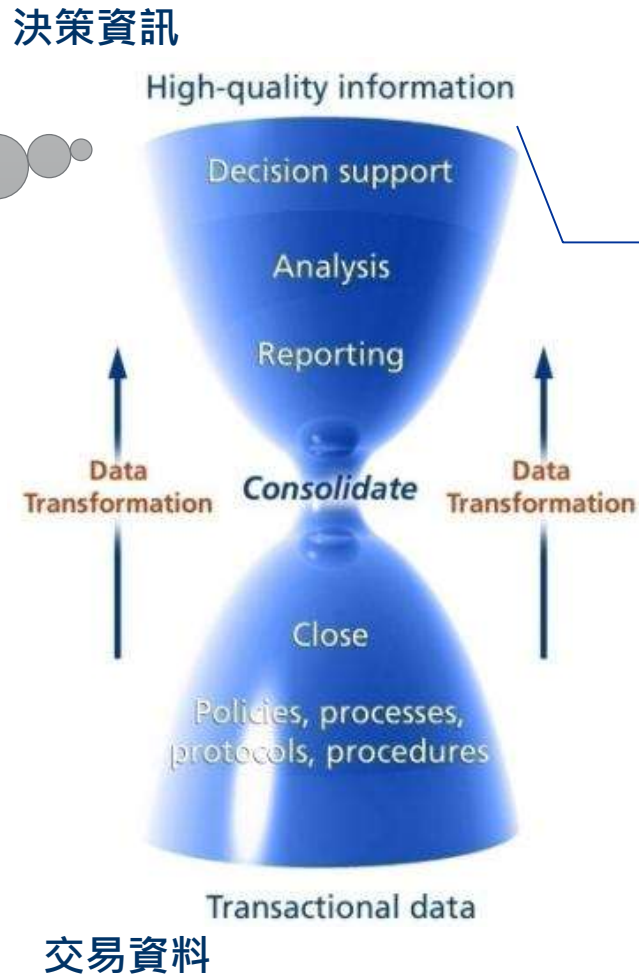


# 結帳與合併財報經常是造成支援管理決策的主要瓶頸...



# 合併財報的挑戰 - 管理性合併報表

基於管理目的，  
須能夠正確即時提供整體攸  
關資訊



## 攸關集團整體之管理性合併資訊

- 集團**全球各產品存貨庫存**有多少？是否生產過多造成呆料？
- 集團**各子公司/各事業群**，依**組織/產品/通路**...面向之收入、毛利與獲利分析
- 集團全球**即時資金部位**有多少？
- 跨國購併該不該買或賣？報表**GAAP**不同，如何評價？
- 集團**合併經營實績與年度預測目標**是否一致？修正計劃目標或採取策略行動？

# 議程大綱





# IFRSs四大表 實務解析

# 編製IFRSs財報事先準備事項

# 編製財報事先準備事項



# 編製合併財報事先應準備事項(續)



# 1. 成立合併財報編製專案小組

- ✿ 基於IFRSs係以**合併財務報告**為主報表，故證券發行人財務報告編製準則亦配合調整為以**合併財務報告**為主。





## 2. 判斷合併個體

### 辨認子公司(合併個體)

- 控制與實質控制
- 潛在表決權
- 結構型個體

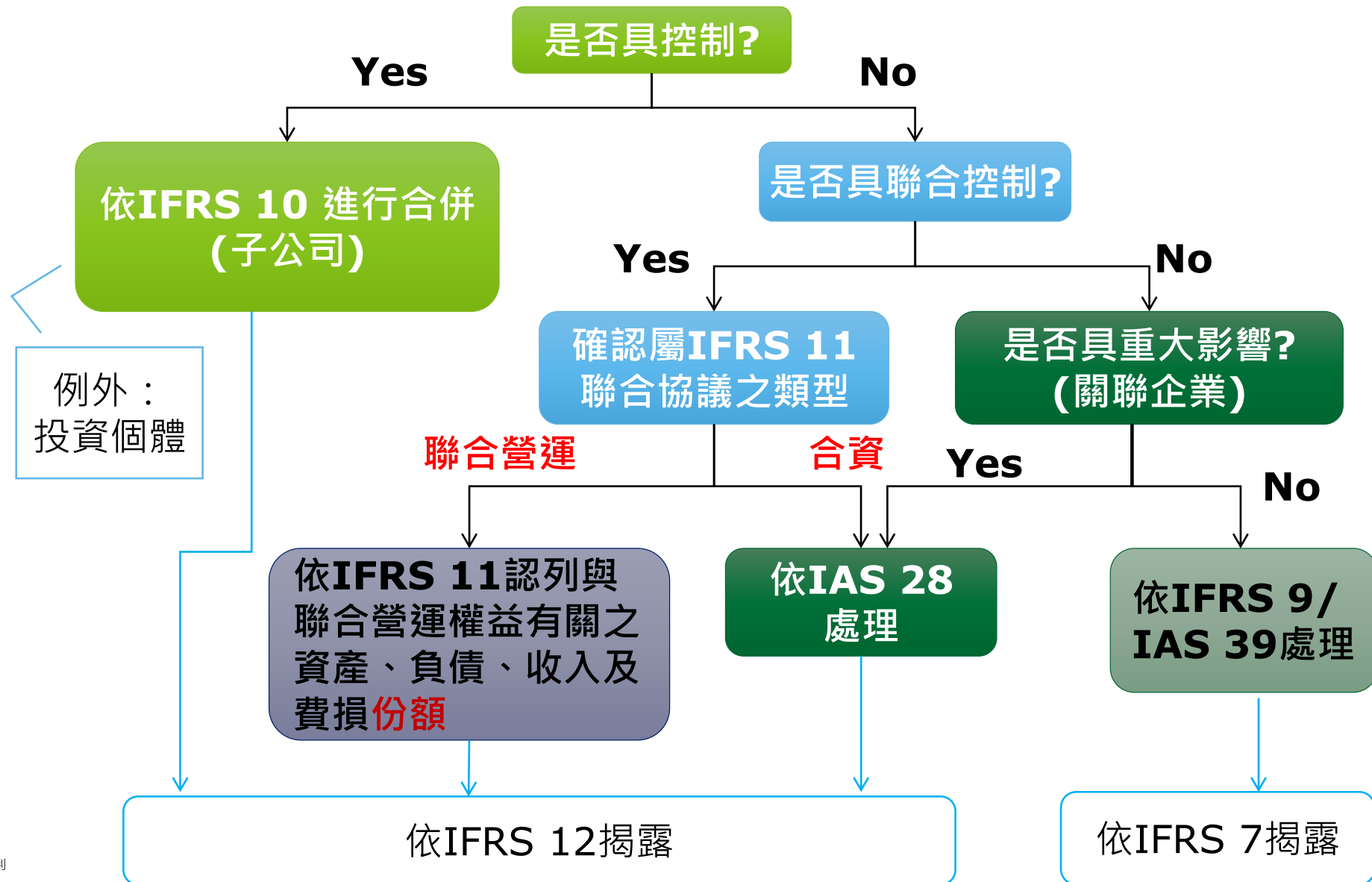
### 辨認非合併個體

- 關聯企業
- 合資

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。

雖然非合併個體，於編製財務報告時，仍需請該等被投資公司提供相關財務資訊(另一種 Reporting package)，以符合IFRSs要求之會計政策一致，以及財報附註及附表資訊之揭露。

# IFRS 10, 11, 12與 IAS 28之關係



# IFRS 10 評估控制之三要素

## 評估控制

第一項要素~對被投資者之權力(**Power**)

第二項要素~來自對被投資者之參與之變動報酬之暴險或權利 (**Return**)

第三項要素~使用權力以影響報酬之能力 (**Link**)

# 權力: 潛在表決權是否具實質性

攸關活動

權利

實質性

1. 權力

2. 變動報酬

3. 權力與報酬之  
連結

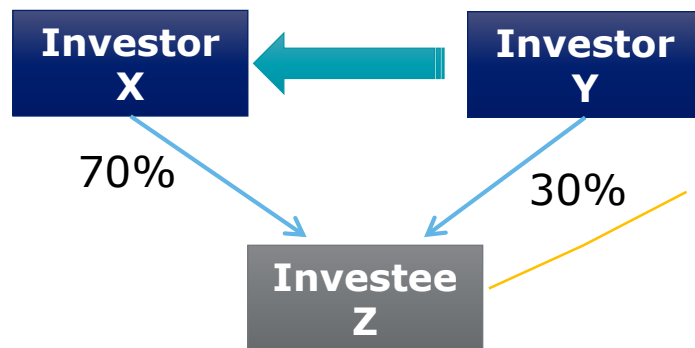
評估	非實質性	依事實及情況而定	實質性
行使價格	深價外	價外	價平(FV)或價內
行使之財務能力	持有人 <b>無</b> 財務能力	持有人將進行籌資	持有人已有資金
行使期間	尚無法行使	於制定決策前可行使	目前已可行使

# 潛在表決權 《釋例》

## 背景

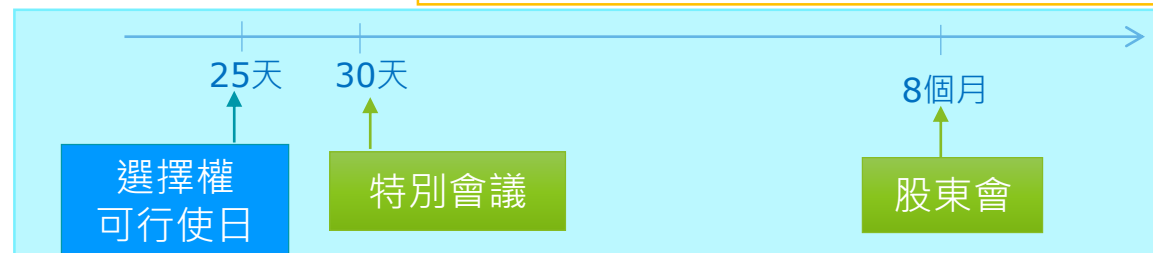
有選擇權可取得 X 所持有對 Z 之半數(35%) 表決權

於**25日後**可行使且係**深價內**



- 於年度**股東會**中主導制定攸關活動之決策。
- 下次排定之股東會距今尚有**8個月**。
- 持股**5%**以上股東可召開一特別會議以改變對攸關活動之既有政策，但**最快30日**後才能舉行此會議。

## 分析



### IAS 27(2010年版)

- 若無其他因素，Y 不可能控制 Z，**因 Y 持有之潛在表決權並非目前已可行使**。

### IFRS 10

- 若無其他因素，Y 很可能控制 Z，**因為於需進行攸關活動之決策時，Y 已可作決策**。

### 3.安排集團合併財報編製時程

I.確認申報期限(next slides)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

# 第1、3季合併財報申報期限

申報主體	財報及會計師簽證類型	第1,3季季報申報期限
金融控股公司	合併 - 核閱	會計期間終了後45日，但得延長至60日
上市 / 上櫃公司		會計期間終了後45日
金融控股公司之各子公司 (註)		

(註) 子公司皆須列入核閱範圍內，而子公司若為公開發行以上之銀行、保險及證券子公司亦須公告申報其該季之財報。

## 第2季合併(及個體)財報申報期限

申報主體	財報及會計師簽證類型	第2季財報公告申報期限
上市 / 上櫃 / 興櫃 / 公開發行公司	合併 - 核閱	會計期間終了後45日
金融控股公司	合併 - 查核	會計期間終了後2個月
金融控股公司之各子公司	合併 - 查核 個體 - 查核	
證券商 / 期貨商 / 保險公司 (非屬金控公司之子公司者)		
本國銀行 (不含中國輸出入銀行) / 票券金融公司 (非屬金控公司之子公司者)	合併 - 核閱 個體 - 查核	



# 年度合併/個體財報申報期限

申報主體	財報及會計師簽證類型	年度財報申報期限
上市 / 上櫃 / 金融業	合併 - 查核 個體 - 查核	年度終了後3個月
興櫃 / 公開發行公司		年度終了後4個月

## 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

將集團成員之會計項目轉換到一致的基础上進行。

依合併財報格式，融合集團公司使用之會計項目以設計統一會計項目表，以及為合併財報附註揭露所設計之特殊會計項目。

例如：借款額度、質抵押資產金額...等)

會計項目之設計宜盡可能周延，避免將來因原始資料不足，無法分類出明細之窘境。

統一會計項目表確立後，各集團成員即可進行各自會計項目之對應整合。

## 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...)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)



設計Package除了需先釐清為了**產出最後的財務報告**需包含那些資訊外，資訊間相互的對應關係與自動勾稽及偵錯警示設計，才能有效杜絕人為填寫錯誤。

## 6.設計Reporting package (續)



## 6.設計Reporting package (續)

### GAAP一致

- 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

- 母子公司財務報表日原則上應相同，或報導期間結束日之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。

# 會計政策選項彙總表 (GAAP一致之考量)

會計政策與表達揭露	選 項
存貨成本	<ul style="list-style-type: none"><li>• 加權平均成本</li><li>• 先進先出</li></ul>
政府非貨幣性捐助	<ul style="list-style-type: none"><li>• 公允價值</li><li>• 名目金額</li></ul>
金融資產交易慣例	<ul style="list-style-type: none"><li>• 交易日會計</li><li>• 交割日會計</li></ul>
非控制權益之衡量	<ul style="list-style-type: none"><li>• 公允價值</li><li>• 被收購者股權淨值比例</li></ul>
營業活動現金流量之表達	<ul style="list-style-type: none"><li>• 直接法</li><li>• 間接法</li></ul>
利息收現之現金流量表達	<ul style="list-style-type: none"><li>• 營業活動</li><li>• 投資活動</li></ul>
股利收現之現金流量表達	<ul style="list-style-type: none"><li>• 營業活動</li><li>• 投資活動</li></ul>



# 會計政策選項彙總表 (續)

會計政策與表達揭露	選 項
利息付現之現金流量表達	<ul style="list-style-type: none"><li>• 營業活動</li><li>• 籌資活動</li></ul>
股利付現之現金流量表達	<ul style="list-style-type: none"><li>• 營業活動</li><li>• 籌資活動</li></ul>
所得稅費用與會計所得關係之解釋	<ul style="list-style-type: none"><li>• 平均有效稅率與適用稅率進行調節</li><li>• 所得稅費用與會計所得乘以適用稅率進行調節</li></ul>
與資產有關之政府捐助表達	<ul style="list-style-type: none"><li>• 淨額表達-資產帳面金額之減項</li><li>• 總額表達-遞延收入</li></ul>
與所得有關之政府捐助表達	<ul style="list-style-type: none"><li>• 相關費用之減項</li><li>• 貸計收入</li></ul>

## 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。

### 合併現金流量表與附註揭露

- 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/出租資產變動表等）。
- 設計合併現金流量表與附註揭露(如：所得稅、退休金、部門別...)所需資訊格式，例如包含計算公式及科目等。

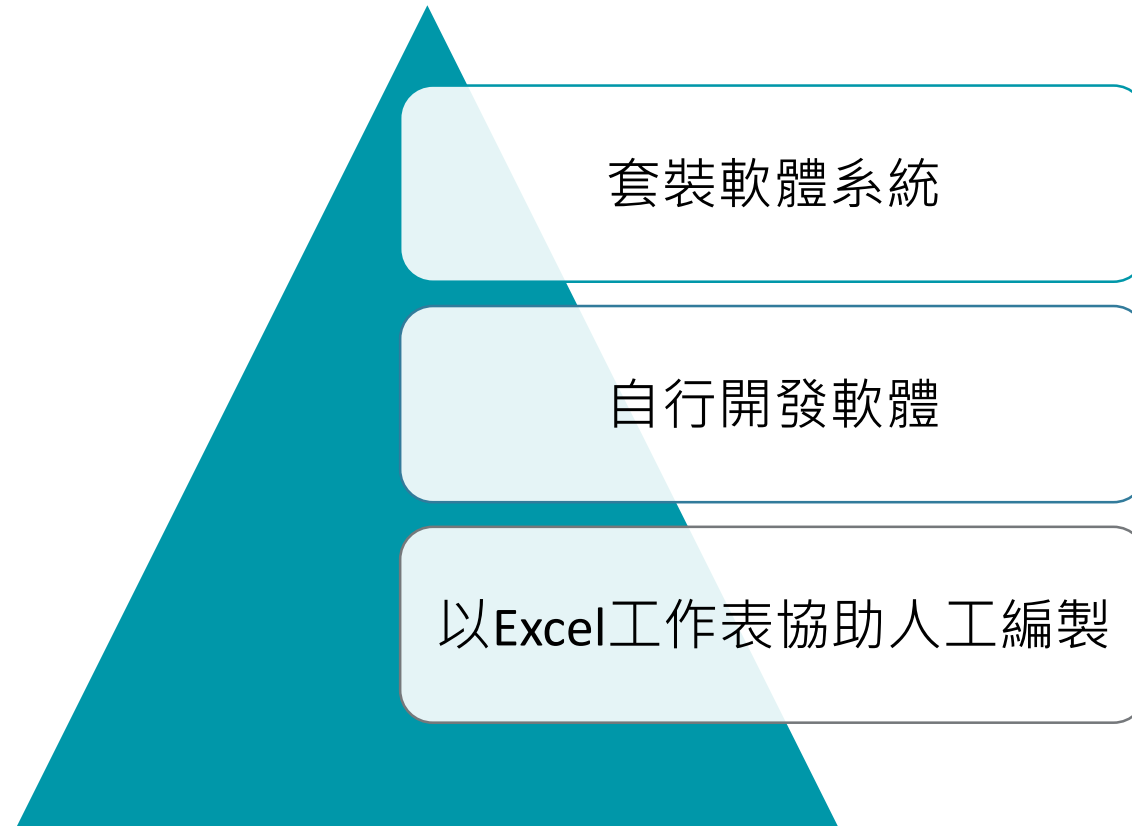
### 保留數字運算過程與稽核軌跡

- 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	認列入帳時間差異	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 建立集團入帳原則</li> <li>● 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e-mail通知各子公司確認差異結果。</li> </ul>
	雙方入帳科目不對稱 (例如將代收/代付改以應收/應付帳款淨額入帳)	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 建立集團統一會計項目</li> </ul>
	入帳或對帳時採用匯率之差異	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 統一匯率建置，支援多種幣別換算</li> </ul>
	對帳頻率太少、不夠確實	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 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</li> </ul>
合併沖銷作業	內部交易眾多且複雜	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 設定於系統自動沖銷，降低人工作業錯誤率</li> </ul>

## 8. 選擇合適之編製工具



## 9. 持續教育訓練



# 編製四大表之作業程序及步驟

# 財報之編製程序及步驟



	步驟一	步驟二	步驟三	步驟四	步驟五
工作項目	<ul style="list-style-type: none"><li>股權架構及持股比例</li><li>集團匯率 (期末匯率、平均匯率及歷史匯率)</li><li>確認會計項目mapping及關係人交易對帳</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>透過設計 <b>Financial Package</b> 收集合併財務資訊</li><li>由編製合併之母公司統籌回收 <b>Package</b>，並加以進行資料整理。</li></ul>	<p>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。</p>	<p>確認合併沖銷分錄：</p> <ul style="list-style-type: none"><li>母公司長期投資及子公司股東權益沖銷</li><li>計算非控制權益、損益及<b>OCI</b></li><li>順流、逆流及側流關係人交易沖銷</li></ul>	<p>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。</p>

# 步驟一：合併基本資料確認

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

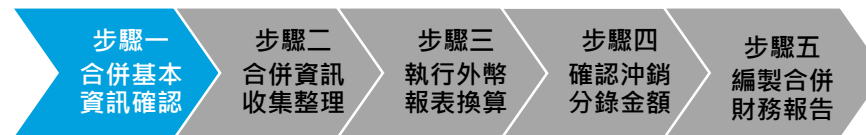
步驟四  
確認沖銷  
分錄金額

步驟五  
編製合併  
財務報告

工作項目	應注意重點
股權架構及持股比例	<p>■ 確實了解<b>整體投資架構</b>，正確計算股權<b>沖銷數</b>及<b>非控制權益</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• 合併個體確認（以實質控制力判斷）</li><li>• 母公司對子公司之持股比例</li><li>• 子公司是否持有母公司股票</li><li>• 子公司之間是否有相互持股情形</li></ul> 
集團匯率	<p>■ 確認合併個體<b>所有幣別</b>之期初、期末、平均及歷史匯率</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• 全集團換算匯率<u>小數位數</u>應一致</li><li>• 認列<u>權益法長投</u>時使用之匯率，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。</li></ul>



# 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"><li>■ 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。</li><li>■ 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。</li></ul>
關係人交易對帳	<ul style="list-style-type: none"><li>■ 集團各公司進行關係人交易的對帳</li><li>■ 進行交易<b>差異金額原因釐清</b>並判斷是否需調整</li></ul>

## 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"><li>■ <b>Financial Package</b> 係設計於收集各合併個體資料所用，包含：<ul style="list-style-type: none"><li>• 試算表金額</li><li>• 財務報表附註揭露</li><li>• 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)</li><li>• 關係人交易金額</li><li>• 當地GAAP調節至IFRSs之調整金額</li></ul></li><li>■ 母公司需適當規劃Financial Package<u>回收時程</u>並依狀況適度進行修改</li></ul>

# 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

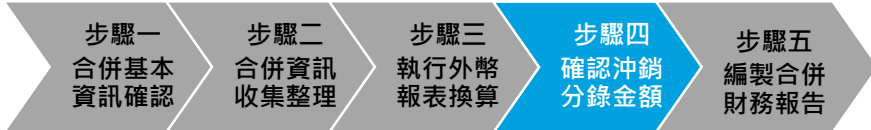
步驟三  
執行外幣  
報表換算

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"><li>■ 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"><li>• 資產負債科目：以<b>資產負債表日之收盤匯率</b>進行換算</li><li>• 損益科目：以<b>交易日匯率</b>進行換算</li><li>• 權益科目<ul style="list-style-type: none"><li>– 保留盈餘本期增加數(本期淨利)：以<b>本期交易日匯率</b>進行換算</li><li>– 其餘股東權益會計項目：以<b>歷史匯率</b>進行換算</li></ul></li></ul></li><li>上述差額計入<b>國外營運機構財務報表換算之兌換差額</b></li><li>• 資產負債之變動表：<ul style="list-style-type: none"><li>– 期初數：以上期期末之<b>收盤匯率</b>進行換算</li><li>– 期末數：以本期期末之<b>收盤匯率</b>進行換算</li><li>– 變動數：依據各變動項性質決定使用匯率</li><li>– 差異計入外幣兌換影響數，列為其他綜合損益</li></ul></li></ul>

# 步驟四：確認沖銷分錄金額



工作項目	應注意重點
------	-------

長投股權沖銷

- 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

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

← 商譽10  
→ 土地溢價10

非控制權益計算

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)

關係人交易沖銷

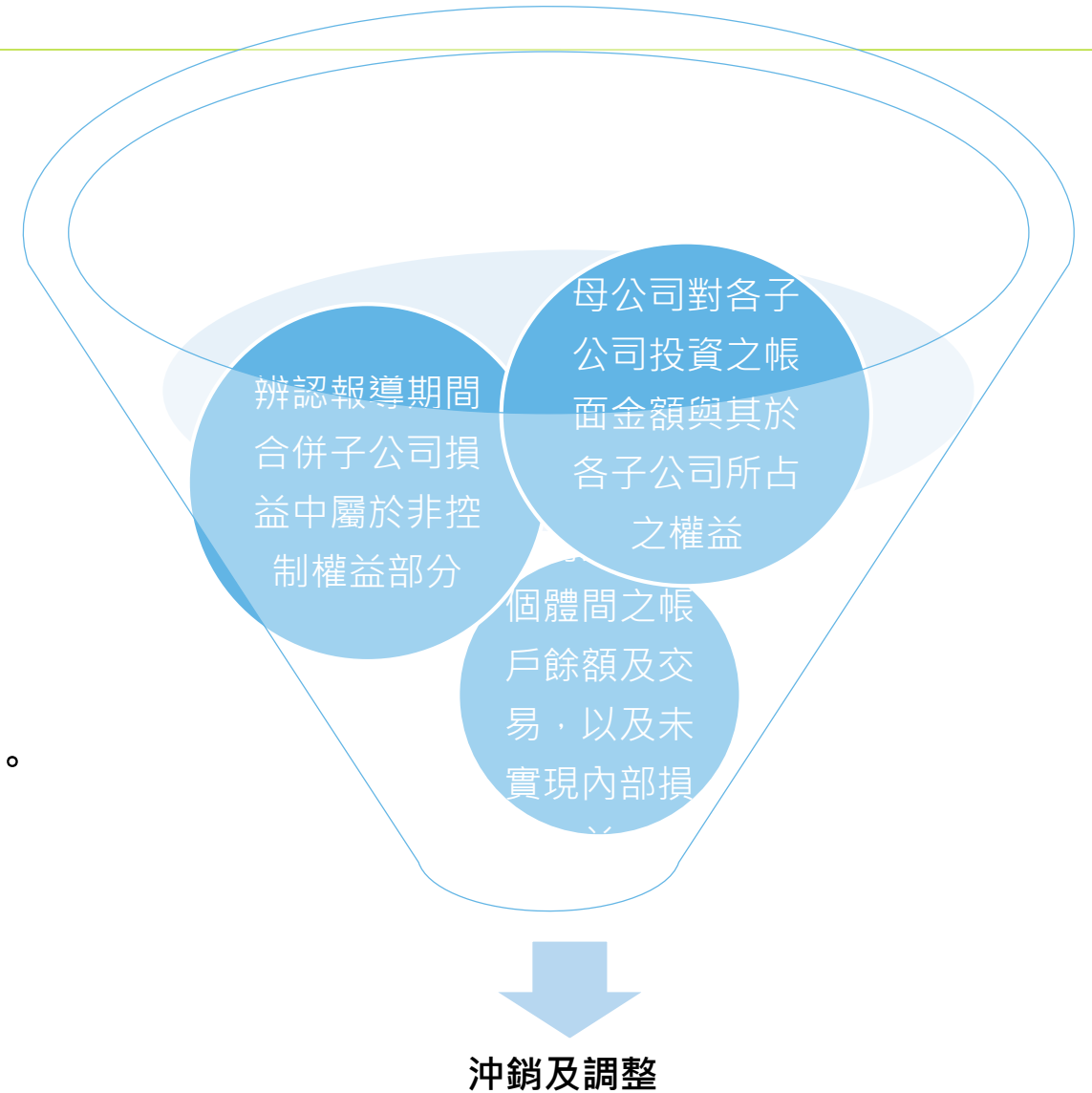
- 外幣交易金額需以**一致匯率**轉換為**統一幣別**編製沖銷分錄
- 應考量合併架構、交易方向(順流、逆流及側流)及交易類型，以決定未實現交易損益及合併沖銷如何處理
- IFRSs財務報表**附註量增加**，附註揭露亦應考慮關係人沖銷金額(ex. 應收帳款帳齡分析表)

# 常見合併財報沖銷交易類型

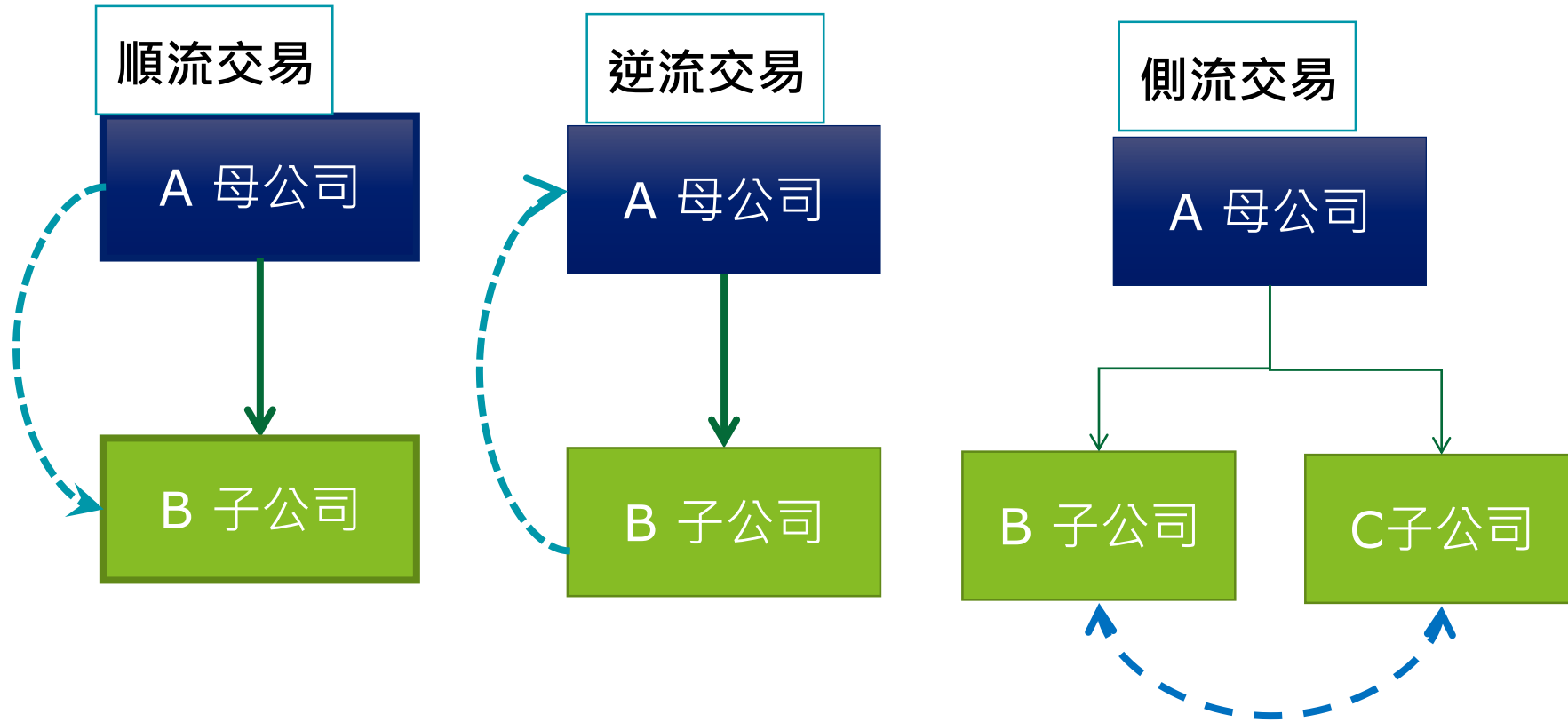
# 集團間交易之沖銷

## ✿ 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。



# 常見合併財報沖銷交易類型



常見交易項目：  
進銷貨、不動產、廠房及設備移轉、借貸、租賃等

# Summary – 集團間順、逆流及側流交易

母公司合併報表		Note
◆ 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	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 <b>全數歸屬於母公司</b> ，不分攤到NCI。
◆ 逆流交易	<b>全數消除</b>	未實現損益由 <u>子公司銷貨至母公司</u> 所產生，對於 <b>非持有100%</b> 股權之子公司，此未實現損益將 <b>分別歸屬於母公司及該子公司之NCI</b> 。
◆ 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 <b>若非</b> 母公司持有 <b>100%</b> 股權之子公司，此未實現損益將 <b>分別歸屬於母公司及該子公司之NCI</b> 。



# 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，這些貨都還沒有賣掉，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)	-
...					

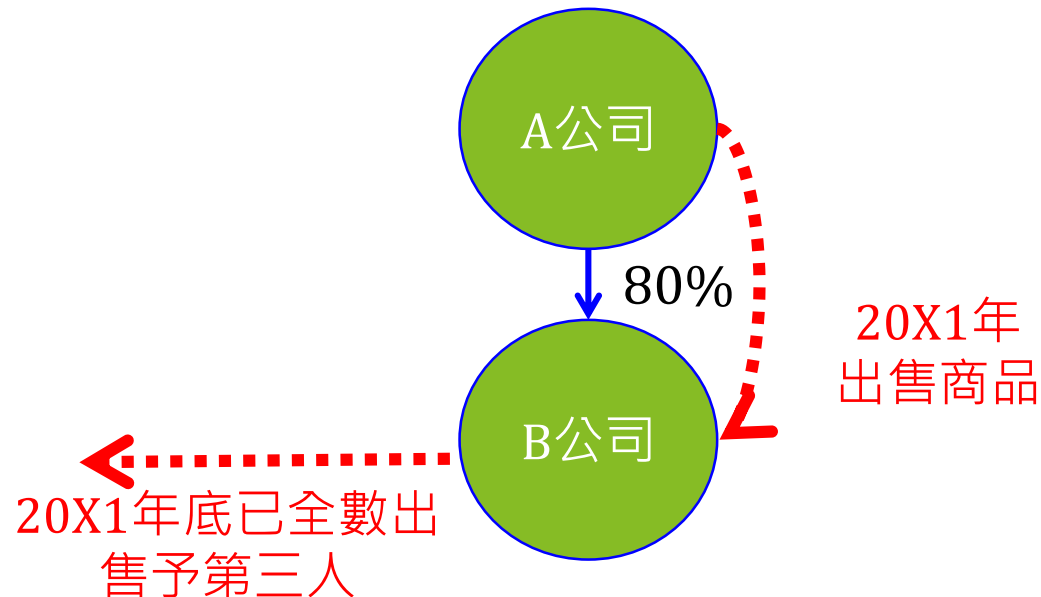
視同銷貨未發生

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	① Eliminations		Consolidated Balance	%
			Dr.	① Cr.		
Sales	30,000	35,000	30,000		35,000	100%
Cost of Sales	20,000	30,000		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	

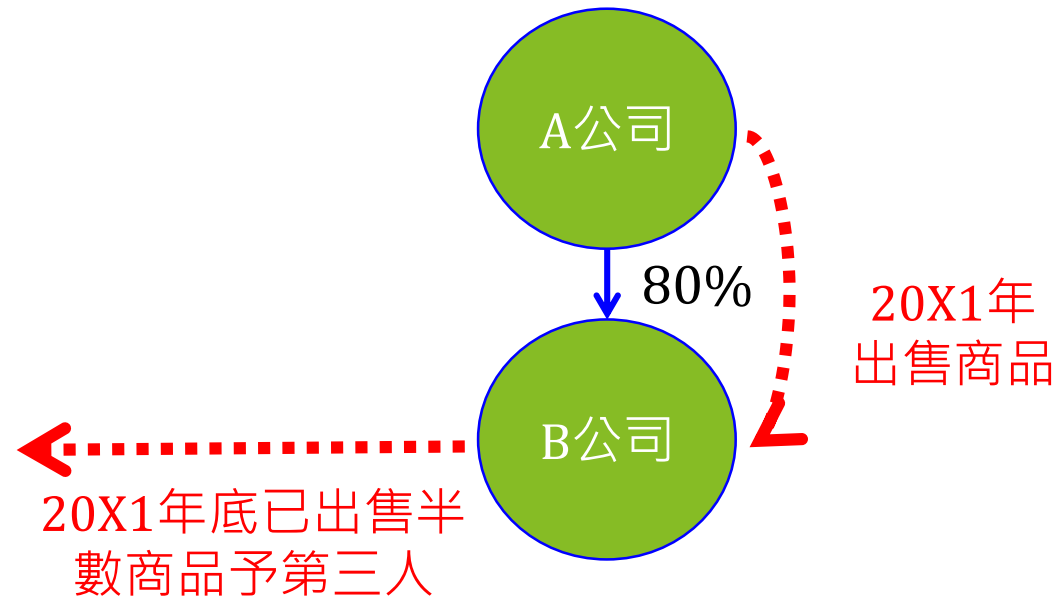
## 《釋例 1》集團企業間進銷貨交易 3/3

✿ 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，該毛利必須全額消除。



# 《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 5000	10,000

35,000的50%

30,000的50%

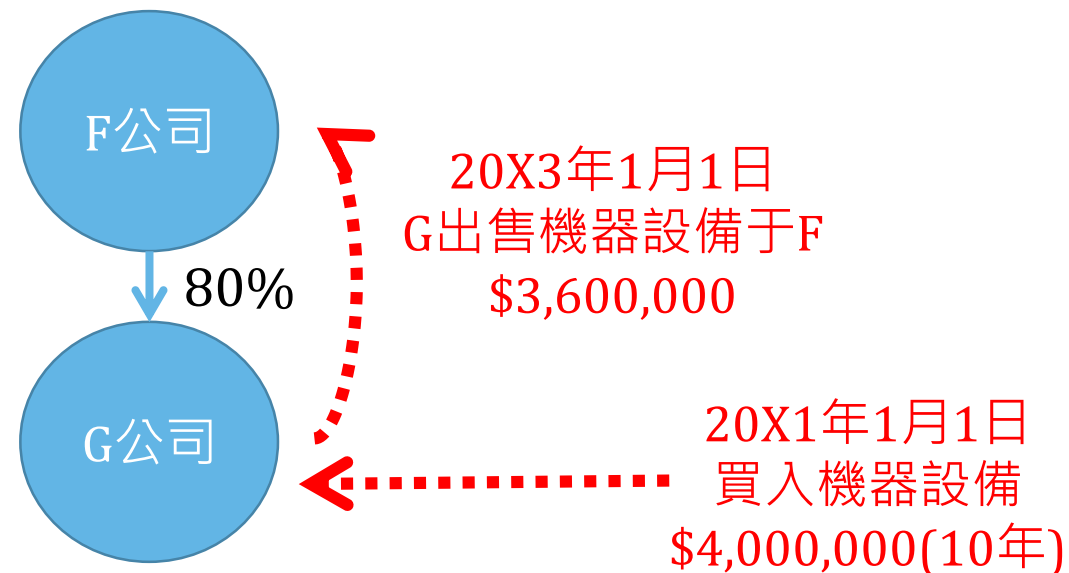
## 《釋例 2》存貨未實現毛利 3/3

✿ 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。





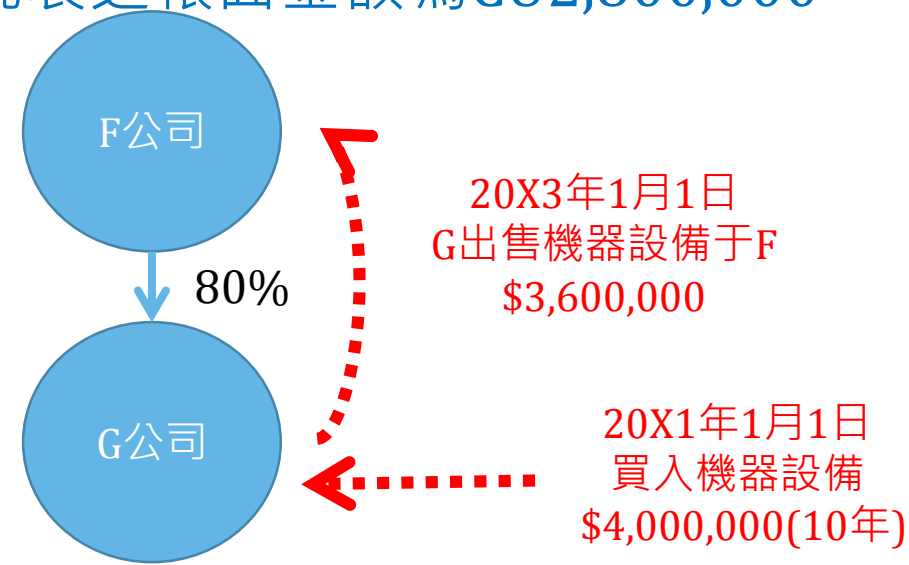
## 《釋例 3》非流動資產之未實現毛利 2/3

- ✿ 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

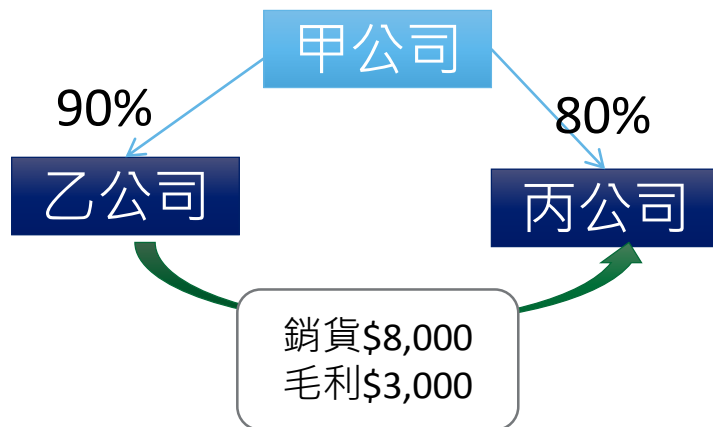
- 在編製F公司20X3年12月31日之合併財務報表時，G公司出售給F公司之機器設備其影響應予以消除。

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

# 《釋例 4》側流交易 1/2

## ✿ 母公司對交易雙方均具有控制



乙、丙公司 20X1 年度稅後淨利分別為\$10,000 及\$0。

- ◆ 20X1 年 12 月 31 日甲公司於編製個體財務報表時之相關分錄如下：

母公司之個體財務報表中應依對乙公司之持股比例90% 消除未實現損益。

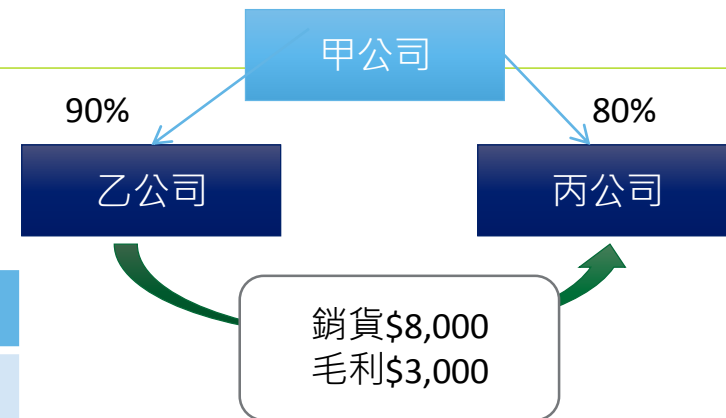
未實現中的\$300係歸屬於NCI

20X1/12/31		
採用權益法之投資 - 乙公司	6,300	
採用權益法認列之損益份額		6,300
<i>說明：母公司按權益法認列對子公司之損益份額。</i>		
母公司認列對乙公司 20X1 年度之投資收益 ( \$10,000×90% )	9,000	
減：乙公司 20X1 年度未實現銷貨毛利，歸屬於母公司之金額(\$3,000×90% )		(2,700)
母公司 20X1 年度認列對乙公司之損益份額		6,300

## 《釋例 4》側流交易 2/2

- 甲公司編製 20X1 年度合併財務報表時與該未實現交易相關之沖銷分錄如下：

20X1/12/31		
銷貨收入 ( 乙公司 )	8,000	
銷貨成本 ( 乙公司 )		5,000
存貨 ( 丙公司 )		3,000
<i>說明：沖銷乙、丙司間之進貨、銷貨及丙公司期末存貨隱含之未實現利益。</i>		
採用權益法認列之損益份額 ( 母公司 )	6,300	
採用權益法之投資 ( 母公司 )		6,300
<i>說明：沖銷母公司按權益法認列對子公司之損益份額。</i>		
非控制權益淨利 - 乙公司	700	
非控制權益 - 乙公司		700
<i>說明：乙公司 20X1 年度淨利\$10,000 × 非控制權益比例 10% -- 乙公司未實現銷貨毛利歸屬於NCI之金額 (3,000 × 10%) = \$700。</i>		





# IFRSs附註揭露 實務解析

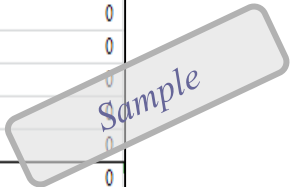
# 如何有效率彙整附註揭露資訊

# 合併財報附註編製

- 與合併BS/ IS編製邏輯一致，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。

合併數 = 沖銷數 + 合併個體各家財務資訊

			AAA 合併	沖銷數	AAA-Parent	BBB-Subsidiary	CCC-Subsidiary
現金及約當現金	1101	庫存現金	74,672,254	91,735	74,554,167	0	0
	1102	零用金/週轉金	11,862,779	48,020	6,275,000	0	0
	1103	活期存款	1,893,052,753	266,851,916	961,048,464	6,469,481	1,076,110
	1104	定期存款	3,373,978,606	205,722,142	1,624,036,000	0	0
	1105	附賣回債券投資	2,182,671,447	0	783,750,438	53,122,253	24,066,179
	1106	短期債券	189,762,701	0	0	0	0
	1100	現金及約當現金合計	7,726,000,541	472,713,813	3,449,664,069	59,591,734	25,142,289
應收帳款及其他應收款	1172	應收帳款	13,343,546,329	(506,217,273)	11,821,849,021	0	23,474,294
	1181	應收帳款-關係人	16,493,679	(202,520,593)	0	0	0
	1177	備抵銷售退回及折讓	(14,408,711)	0	0	0	0
	1179	備抵呆帳-應收帳款、分期帳款及租賃款	(362,500,050)	0	(346,951,250)	0	0
	1189	備抵呆帳-應收關係人帳款、分期帳款及租賃款	0	0	0	0	0
		應收帳款淨額合計	12,983,131,247	(708,737,866)	11,474,897,771	0	23,474,294
	1206	其他應收款-其他	115,151,894	(18,159,496,435)	2,370,608,995	5,643,831,886	0
	1211	應收收益(應收利息)-關係人	0	(1,589,944)	0	0	0
	1212	其他應收款-關係人-其他	60,069,879	(1,736,417,691)	0	0	0
	1205	應收收益	18,655,367	(71,209,719)	12,007,132	6,648,235	0
	1207	應收利息	1,366,732	(35,003,372)	5,876,079	9,955,183	0
1201	應收退稅款	0	0	0	0	0	
1209	備抵呆帳-其他應收款項	(12,986,379)	0	(7,501,163)	0	0	
1219	備抵呆帳-其他應收關係人款項	(59,881,609)	0	0	0	0	
	其他應收款淨額合計	122,375,884	(20,003,717,161)	2,380,991,043	5,660,435,304	0	



# 合併財報附註釋例 - 已逾期應收帳款帳齡

## 逾期但尚未減損帳款之帳齡

	母公司	子公司	沖銷金額	合併
60~90天	\$3,000	\$2,500	-1,000	\$4,500
90~120天	1,500	1,000	-	2,500
	<u>\$4,500</u>	<u>\$3,500</u>	<u>-1,000</u>	<u>\$7,000</u>

「已逾期應收帳款帳齡天數」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60~90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中說明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進行合併，必須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

### 缺失事項

- 現金及約當現金包含定期存款時，未於會計政策說明分類標準。

### 說明

- 依IAS 7.6-7規定，現金包括庫存現金及活期存款，約當現金則指短期並具高度流動性之投資，該投資可隨時轉換成定額現金且價值變動之風險甚小，因此，通常只有短期內(例如：自取得日起三個月內)到期之投資方可視為約當現金，故定期存款如納入現金及約當現金中，企業應於會計政策中說明分類標準。

## 【釋例】會計政策：約當現金

約當現金包括自取得日起 3 個月內、高度流動性、可隨時轉換成定額現金且價值變動風險甚小之定期存款及 X (請說明投資名稱)，係用於滿足短期現金承諾。

### 缺失事項

- 未揭露當期認列為費用之存貨金額。[IAS 2.36 (d)]
- 未揭露導致存貨沖減迴轉之情況或事件。[IAS 2.36 (g)]

### 《舉例》存貨附註(摘錄)

104及103年度與存貨相關之銷貨成本分別為X仟元及X仟元。銷貨成本包括存貨跌價損失X仟元及X仟元。104及103年度之銷貨成本包括存貨淨變現價值回升利益X仟元及X仟元，存貨淨變現價值回升係因存貨於特定市場之銷售價格上揚所致。

# 存貨跌價損失及回升利益

- 存貨帳面金額100元，並於20X1年Q1評估價值減損10元，提列備抵。
- 於Q2全數以90元出售

準則規定			
	Q1		Q2
存貨	100	收入	90
備抵	(10)	COGS	(90)
	90		-
損失	10		

實務做法			
	Q1		Q2
存貨	100	收入	90
備抵	(10)	COGS	(100)
	90		(10)
損失	10	回升利益	10
備抵變動			
Beginning	10		
提列	-		
迴轉	10		
Ending	-		



### 缺失事項

- **未揭露**：
  1. 已逾期但未減損之金融資產帳齡分析
  2. 市場風險之敏感度分析
  3. 公允價值資訊
- **未審慎評估**下列情況之**減損**：
  1. 所投資股權淨值已顯著低於帳面價值
  2. 逾期應收票據

### 違反法規或準則 [IAS 39.58及編準9第3項第7款第6目]

- IAS 39.58：企業應於每一報導期間結束日，評估是否有某一或一組金融資產已經減損之任何客觀證據。
- 「證券發行人財務報告編製準則」第9條第3項第7款第6目：資產負債表日應評估應收票據無法收現之金額，提列適當之備抵呆帳。

### 缺失事項

- 預付款項未依性質為適當分類揭露。
- 舉例：依性質應分類到無形資產，但卻分類到預付款項。

### 違反法規或準則 [編準9條第1項]

- 資產應作適當之分類。



### 缺失事項

- 營業租賃出租之建築物帳列不動產、廠房及設備項下，或出租予子公司供自用之不動產分類於投資性不動產。

### 違反法規或準則 [IAS 40.5, 8 & 15]

- IAS 40.5 規定投資性不動產係指賺取租金或資本增值或兩者兼具。
- IAS 40.15 規定，企業所擁有之不動產係由母公司或另一子公司租用，於合併財務報表中，該不動產不符合投資性不動產，因為基於集團之角度，該不動產係自用不動產。

## 缺失事項

- 已投資新設子公司，雖尚未投入資本，惟財務報告附註皆未揭露該項投資。

## 違反法規或準則 [編準17第1項第2款第1目；IAS 27.12]

- 財報附註應揭露轉投資事業相關資訊，包括對對非屬大陸地區之被投資公司直接或間接具有重大影響、控制或合資權益者，應揭露其名稱、所在地區、主要營業項目、原始投資金額、期末持股情形、本期損益及認列之投資損益。 [編準17第1項第2款第1目]
- 合併財務報表應納入母公司之所有子公司。 [2010年

未排除尚未投入資本  
之轉投資事業

### 缺失事項

- 企業作為**代理人**代第三方收取之金額並非收入(如：未承擔存貨風險、不具訂價自由)，惟以**總額認列**。
- 進行土地買賣，**土地所有權之重大風險尚未完整移轉買方**即認列收入，未符收入認列標準。

### 違反法規或準則 [IAS 18.8 & 14]

- IAS 18.8規定，收入僅包括企業為本身利益已收及應收之經濟效益流入總額。代第三方收取之金額並非流入企業之經濟效益且未造成權益之增加，固非屬收入。代主理人收取之金額並非收入，佣金方為收入。
- IAS 18.14規定，銷售商品應於所列**五項條件完全滿足時**認列收入，其中一項為企業已將商品所有權之重大風險及報酬移轉予買方。

### 缺失事項

- 將帳列關係人之其他應收款及代付款直接沖抵應付帳款，**惟**無法提出可相互沖抵之相關約定憑證。

### 違反法規或準則 [IAS 1.32 & 33]

- 企業不得將資產與負債或收益與費損互抵，但IFRSs另有規定或允許者不在此限。 [IAS 1.32]
- 企業應分別報導資產與負債、收益與費損。除互抵方可反映交易或其他事項之實質者外，綜合損益表、財務狀況表中之互抵，將降低使用者了解已發生交易、其他事項及情況之能力以及評估企業未來現金流量之能力。 [IAS 1.33]

## 揭露事項

- 公允價值衡量揭露應標明係屬重複性或非重複性。

## 相關法規或準則 [IFRS 13.91-93]

- IFRS 13「公允價值衡量」第91-93段對「重複性」及「非重複性」公允價值衡量分別訂有若干揭露，雖準則並未要求於財務報告明確標示該公允價值衡量係屬「重複性」或「非重複性」，惟主管機關基於監理目的，認為應於財務報告明確標示。

# 公允價值衡量揭露

## 《舉例》待出售非流動資產 / 處分群組於期末按公允價值減出售成本衡量

待出售生產線係按公允價值X仟元減出售成本X仟元衡量，與相關淨資產帳面金額間之差額認列為減損損失，並列入營業成本。該非重複性公允價值衡量係以類似業務之最近市場售價佔其年度收入之比率，再配合合併公司待出售生產線之平均收入計算而得，屬第2等級公允價值衡量。

## 《舉例》以公允價值衡量之投資性不動產

投資性不動產係以重複性基礎按公允價值衡量，其公允價

值如下：

	105年12月31日	104年12月31日
委外估價	\$	\$
委外估價並洽會計師覆核		
自行估價		
自行估價並洽會計師覆核		
	<u>\$</u>	<u>\$</u>

## 揭露事項

- 繼續營業單位淨利項目下之員工福利費用附註內容無法完全取代重要會計項目明細表「本期發生之員工福利、折舊、折耗及攤銷費用功能別彙總表」所需之資訊(e.g.依照功能別拆分勞健保費用、退休金費用等)，提醒重要會計項目明細表不宜省略該表。

## 相關法規或準則 [IAS 1.104 & 編準附表]

- 按功能別分類費用之企業應揭露費用性質之額外資訊，包括折舊與攤銷費用及員工福利費用<sup>[IAS 1.104]</sup>。

# 個體財務報告 – 員工福利

## 9. 員工福利費用

	104年度	103年度
短期員工福利	\$	\$
退職後福利		
確定提撥計畫		
確定福利計畫		
股份基礎給付		
權益交割		
現金交割		
離職福利		
其他員工福利		
員工福利費用合計	\$	\$
依功能別彙總		
營業成本	\$	\$
營業費用		

附註內容



附表內容

本期發生之員工福利、折舊、折耗及攤銷費用功能別彙總表

功能別 性質別	XX 年度			XX 年度		
	屬於營業 成本者	屬於營業 費用者	合計	屬於營業 成本者	屬於營業 費用者	合計
員工福利費用						
薪資費用						
勞健保費用						
退休金費用						
其他員工福利費用						
折舊費用						
折耗費用						
攤銷費用						

說明：本表應附註說明員工人數資訊，且計算基礎應與員工福利費用一致。





運用資訊系統  
提升編製效率

# 如何有效運用會計資訊系統或套裝 軟體協助編製合併財報

# 選擇合適之編製工具

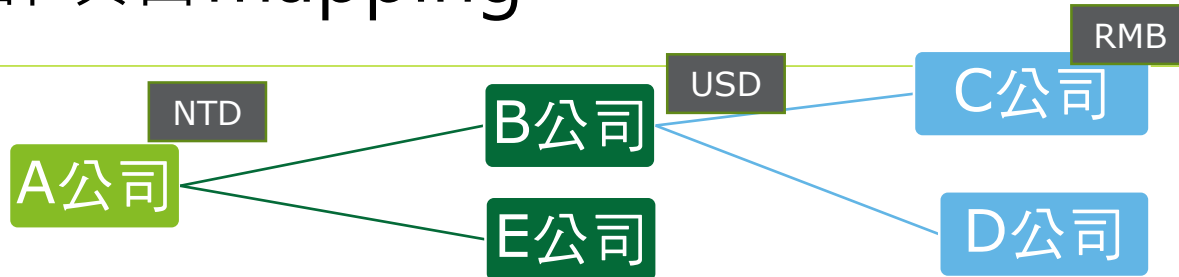
編製系統或工具	優點	缺點
Excel工作表	<ul style="list-style-type: none"><li>● 上手容易</li><li>● 不需額外花費成本購置</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>● 大量人工處理公式計算、維護及分錄鍵入</li><li>● 缺乏版本控管及存取控制易衍生錯誤</li><li>● 資料缺乏彈性存取分析，難以符合管理上多維度需求</li><li>● 額外複核與驗證工作，無法快速產生合併報告</li></ul>
套裝軟體	<ul style="list-style-type: none"><li>● 正確性較高</li><li>● 即時性</li><li>● 彈性大</li><li>● 編製時程較短</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>● 需額外教育訓練</li><li>● 建置成本高</li></ul>

# 依統一集團會計項目進行會計項目mapping

以EXCEL  
工作表為例

C公司試算表

A	B	G
C公司試算表		
科目代號	科目名稱	期末餘額
11011001	庫存現金*(cash on hand)-EUR#0	Xxxx
11011002	庫存現金*(cash on hand)-HKD#0	Xxxx
11011003	庫存現金*(cash on hand)-RMB#0	Xxxx
11011004	庫存現金*(cash on hand)-USD#0	Xxxx
11012001	庫存現金*(cash on hand)-TWD#9	Xxxx
11012002	庫存現金*(cash on hand)-USD#9	Xxxx
11013001	庫存現金*(cash on hand)-USD#9	Xxxx
11013002	庫存現金蘇州(個人#9228)-RMB#9	Xxxx
11013007	庫存現金北京(個人)-RMB#9999	Xxxx
11013008	庫存現金香港(個人)-HKD#9999	Xxxx
11020003	零用金*(petty cash)-財務部	Xxxx
11020004	零用金*(petty cash)-SDC	Xxxx
11020005	零用金*(petty cash)-總務部	Xxxx
11020006	零用金*(petty cash)-MIS	Xxxx
11020007	零用金*(petty cash)-人資部	Xxxx
11020008	零用金*(petty cash)-HKD	Xxxx
11020009	零用金*(petty cash)-RMB	Xxxx
11020011	零用金*(petty cash)-SGD	Xxxx
11031001	兆豐商銀松南支存-TWD#2566	Xxxx
11031002	一銀敦化支存-TWD#4640	Xxxx
11031015	花旗(台灣)松山支存-TWD#3660	Xxxx
11031016	華銀忠孝東路支存-TWD#1869	Xxxx
11031020	彰化中正支存-TWD#8000	Xxxx
11031021	合庫西湖支存-TWD#7866	Xxxx



會計項目  
mapping

A	B	C	D
<i>Sample</i>			
子公司會科(Code)	子公司會科(Description)	集團統一會科代號及名稱(Code&Description)	集團統一會科代碼(Code)
11011001	庫存現金*(cash on hand)-EUR#0	1111庫存現金及週轉金	1111
11011002	庫存現金*(cash on hand)-HKD#0	1111庫存現金及週轉金	1111
11011003	庫存現金*(cash on hand)-RMB#0	1111庫存現金及週轉金	1111
11011004	庫存現金*(cash on hand)-USD#0	1111庫存現金及週轉金	1111
11012001	庫存現金*(cash on hand)-TWD#9	1111庫存現金及週轉金	1111
11012002	庫存現金*(cash on hand)-USD#9	1111庫存現金及週轉金	1111
11012003	庫存現金*(cash on hand)-HKD#9	1111庫存現金及週轉金	1111
11012004	庫存現金*(cash on hand)-GBP#9	1111庫存現金及週轉金	1111
11012006	庫存現金*(cash on hand)-RMB#9	1111庫存現金及週轉金	1111
11013001	庫存現金*(cash on hand)-USD#9	1111庫存現金及週轉金	1111
11013002	庫存現金蘇州(個人#9228)-RMB#9	1111庫存現金及週轉金	1111
11013003	庫存現金蘇州(公司)-RMB#9999	1111庫存現金及週轉金	1111
11013004	庫存現金廈門(個人#2666)-RMB#9	1111庫存現金及週轉金	1111
11013005	庫存現金廈門(個人)-RMB#9999	1111庫存現金及週轉金	1111
11013006	庫存現金北京(個人#9588)-USD#9	1111庫存現金及週轉金	1111
11013007	庫存現金北京(個人)-RMB#9999	1111庫存現金及週轉金	1111
11013008	庫存現金香港(個人)-HKD#9999	1111庫存現金及週轉金	1111
11013009	庫存現金北京(個人#9373)-RMB#9	1111庫存現金及週轉金	1111
11013010	庫存現金上海(公司)-RMB#9999	1111庫存現金及週轉金	1111
11020001	零用金*(petty cash)-台幣	1111庫存現金及週轉金	1111
11020002	零用金*(petty cash)-物管部	1111庫存現金及週轉金	1111
11020003	零用金*(petty cash)-財務部	1111庫存現金及週轉金	1111
11020004	零用金*(petty cash)-SDC	1111庫存現金及週轉金	1111

# IFRSs金額調整

以EXCEL  
工作表為例

			Local GAAP (COA)	IFRS調整分錄		IFRS
A	H	I		Dr. Amount	Cr. Amount	
1	Entity: C公司			IFRS 調整分錄		
2	Year: 2013.Q1		Local GAAP			IFRS
3	Assets					
4						
5						
6						
7	1111	現金	Xxxx	-	-	Xxxx
8	1112	週轉金	Xxxx	-	-	Xxxx
9	1115	在途現金	Xxxx	-	-	Xxxx
10	1114	銀行存款	Xxxx	-	-	Xxxx
11						
12	1120	定期存款	Xxxx	-	-	Xxxx
13						
14	1114	約當現金	Xxxx	-	Xxxx	Xxxx
15						
16						
17		交易目的有活絡市場權益商品 - 流動	Xxxx	-	Xxxx	Xxxx
18		交易目的有活絡市場權益商品評價調整 - 流動	Xxxx	-	-	Xxxx
19						
20		交易目的無活絡市場權益商品 - 流動	Xxxx	-	-	Xxxx
21						
22		交易目的有活絡市場債務商品 - 流動	Xxxx	-	-	Xxxx
23		交易目的有活絡市場資產證券化保留部份 - 流動	Xxxx	-	-	Xxxx
24		交易目的有活絡市場其他債務商品 - 流動	Xxxx	-	-	Xxxx
25		交易目的有活絡市場債務商品評價調整 - 流動	Xxxx	-	-	Xxxx

# 資料輸入/進行換匯

以EXCEL  
工作表為例

**Step 1:**  
填入集團統一匯率

AAA股份有限公司合併編製底稿 B公司小合併及其子公司				
合併報表			USD/RMB 第一季Closing Rate	0.1600
2013 Q1				
	<b>2013 Q1</b>		<b>2013 Q1</b>	<b>2013 Q1</b>
	C公司(RMB)	匯率	C公司(USD)	B公司(USD)
<b>資產負債表</b>		年底		
現金及銀行存款	386,559.19	0.1600	61,849.47	229.48
應收票據	0.00			0.00
應收帳款	305,640.00			
應收關係人款項	0.00			
存貨	0.00		0.00	0.00
預付款項及其他流動資產	17,290.81		2,766.53	0.00
遞延所得稅			0.00	0.00
流動資產小計	709,490.00		113,518.40	229.48
採權益法之長期股權投資			0.00	404,130.59
固定資產	3,219,353.16		515,096.51	0.00
遞延所得稅--非流動	0.00		0.00	0.00
其他資產	73,192.76		11,710.84	0.00
資產合計	4,002,035.92		640,325.75	404,360.07
銀行借款	0.00		0.00	0.00
應付票據	0.00		0.00	0.00
應付帳款	0.00		0.00	0.00
應付關係人款項	0.00		0.00	0.00
應付費用	867,997.33		138,879.57	0.00
應付所得稅	0.00		0.00	0.00
一年內到期之長期銀行借款	0.00		0.00	0.00
遞延所得稅	0.00		0.00	0.00
遞延貸項	0.00		0.00	0.00

**Step 2:**  
填入IFRS COA原幣數

**Step 3:**  
Excel公式進行換匯

Sample

# 合併沖銷分錄編製前置作業：確認關係人交易金額

以EXCEL  
工作表為例

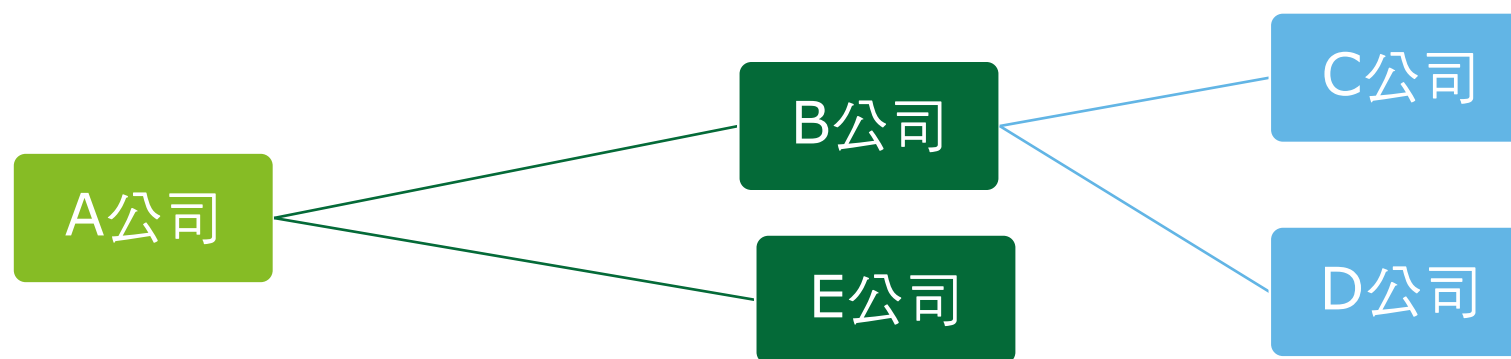
帳列科目		金額	關係企業對帳資料		差異	
			帳列科目	金額	金額	備註
債 表	應付帳款	155,225,561	應收帳款	179,844,737	6,772,824	請編調節表
	暫估GRIR	64,944,280	暫估應收帳款	36,636,230		請編調節表
	暫估運什費				-	
	暫估應付GL	3,083,950				請編調節表
	其他應付款		其他應收款	45,014	(45,014)	請編調節表
	應付費用				-	
	應付工程款				-	
	存入保證金				-	
	其他負債 (請填明細表)	0	其他資產	0	0	-
					-	
損 益 表	銷貨收入				-	
	租賃收入	3,788,344	租金支出	3,788,344	0	-
	進貨	492,584,436				請編調節表
	進貨減項		預收收入	0	-	
	製造費用	878,758,059	銷貨收入	1,364,969,560	(10,445,561)	請編調節表
	推銷費用		銷貨收入	16,818,496		請編調節表
	管理費用	39,581	雜項收入	15,000		請編調節表
	研發費用					



Sample

# 依合併架構編製各合併層沖銷分錄

以EXCEL  
工作表為例



A公司大合併沖銷分錄			
(1) 沖銷長投及股權			
Dr. 股東權益-B	Xxx		
股東權益-E	Xxx		
投資收益-B	Xxx		
投資收益-E	Xxx		
		Cr. 長期股權投資-B.E	Xxx
(2) 沖出非控制權益淨利及非控制權益			
Dr. 非控制權益淨利	Xxx		
		非控制權益	Xxx
(3) 關係人交易沖銷(A.B.C.D.E 相互交易)			
Dr. 應付帳款-E	Xxx		
		應收帳款-A	Xxx
應付帳款-B	Xxx		
		應收帳款-E	Xxx
其他收入-D	Xxx		
		營業費用-A	Xxx

B公司小合併沖銷分錄			
(1) 沖銷長投及股權			
Dr. 股東權益-C	Xxx		
股東權益-D	Xxx		
投資收益-C	Xxx		
投資收益-D	Xxx		
		Cr. 長期股權投資-C.D	Xxx
(2) 沖出非控制權益淨利及非控制權益			
Dr. 非控制權益淨利	Xxx		
		非控制權益	Xxx
(3) 關係人交易沖銷(B.C.D 相互交易)			
Dr. 應付帳款-B	Xxx		
		應收帳款-C	Xxx
		應收帳款-C	Xxx



# 排排站 / 沖銷分錄

以EXCEL  
工作表為例

AAA股份有限公司合併編製底稿										
B公司小合併及其子公司										
合併報表		USD/RMB 業								
2013 Q1		0.1600								
				沖銷分錄						
科目		2013 Q1	2013 Q1			2013 Q1	匯率	2013 Q1		
		C公司(USD)	B公司(USD)	ref. no.	DR.	ref. no.	CR.	B合併(USD)	B合併(NTD)	
<b>資產負債表</b>										
現金及銀行存款		61,849.47	229.48					62,078.95	32.8650	2,040,224.70
應收票據		0.00	0.00					0.00		0.00
應收帳款		48,902.40	0.00					48,902.40		1,607,177.38
應收關係人款項		0.00	0.00					0.00		0.00
存貨		0.00	0.00					0.00		0.00
預付款項及其他流動資產		2,766.53	0.00					2,766.53		90,922.00
遞延所得稅		0.00	0.00					0.00		0.00
流動資產小計		113,518.40	229.48					113,747.88		3,738,324.08
採權益法之長期股權投資		0.00	404,130.59	1	21,948.14	3	426,078.73	0.00		0.00
固定資產		515,096.51	0.00					515,096.51		16,928,646.66
遞延所得稅-非流動		0.00	0.00					0.00		0.00
其他資產		11,710.84	0.00					11,710.84		384,876.81
資產合計		640,325.75	404,360.07					640,555.23		21,051,847.54
銀行借款		0.00	0.00					0.00		0.00
應付票據		0.00	0.00					0.00		0.00
應付帳款		0.00	0.00					0.00		0.00
應付關係人款項		0.00	0.00					0.00		0.00
應付費用		138,879.57	0.00					138,879.57		4,564,277.16
應付所得稅		0.00	0.00					0.00		0.00
一年內到期之長期銀行借款		0.00	0.00					0.00		0.00
遞延所得稅		0.00	0.00					0.00		0.00
遞延貸項		0.00	0.00					0.00		0.00

**Step1:**  
合併個體  
金額  
排排站

**Step2:**  
填入沖銷  
分錄

**Step3:**  
產出小合  
併結果再  
逐層往上

Sample

# 沖銷分錄釋例

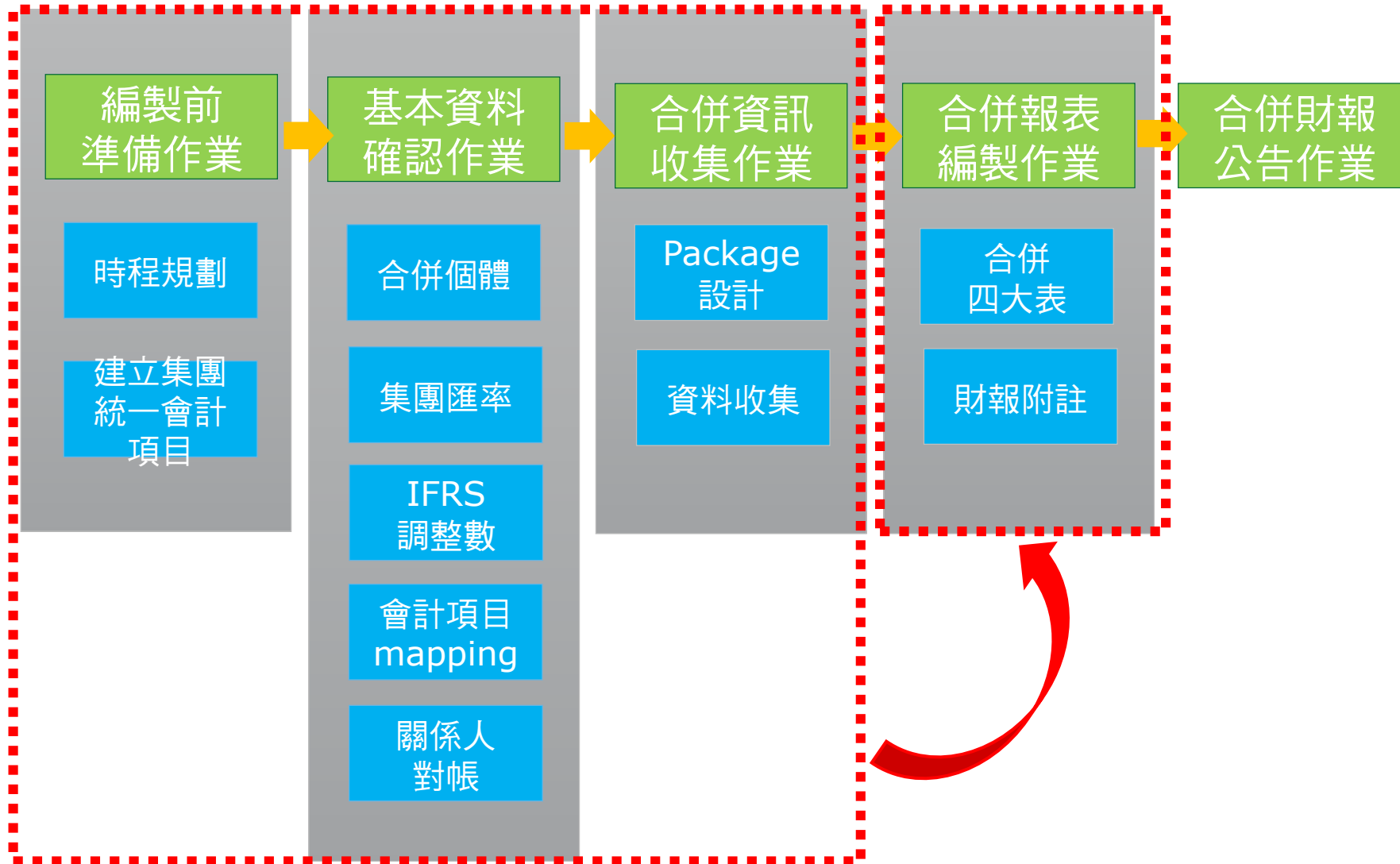
以EXCEL  
工作表為例

檔案 常用 插入 版面配置 公式 資料 校閱 檢視 增益集 Smart V								
I4				fx =C4+D4+F4-H4				
	B	C	D	E	F	G	H	I
1								
2	<b>會計科目</b>	<b>子公司</b>	<b>母公司</b>		<b>沖銷分錄</b>			<b>合併公司</b>
3	存貨	-	18,000			[4]	3,000	15,000
4	長期投資	39,000	-	[4]	3,000	[2]	42,000	-
5	應收帳款	24,000	-			[3]	24,000	-
6	應付帳款	-	24,000	[3]	24,000			-
7	股東權益	90,000	42,000	[2]	42,000			90,000
8								
9	銷貨收入	18,000	50,000	[1]	18,000			50,000
10	銷貨成本	15,000	18,000			[1]	18,000	15,000

Sample

# 運用會計資訊系統或套裝軟體編製 合併財報時應注意事項

# 合併報表編製之標準作業流程



# 檢視公司自行編製合併報表的能力

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。

# 應特別注意事項及實務提醒

- 1** 期中財務報表vs.匯率換算
- 2** 期中取得或喪失控制
- 3** 現金流量表之編製
- 4** 個體財務報告與合併財務報告會計處理差異

# 1.期中財務報表vs.匯率換算

✿期中財務報表之編製，例如上半年財務報表，應採第1季(Q1)結果+第2季(Q2)結果，得出上半年(H1)結果。

- ◆ 若採用平均匯率進行損益項目之換算，理論上**按季**所計算之平均匯率(e.g. 1-3月及4-6月平均匯率)會比**按半年**所計算之平均匯率(e.g. 1-6月平均匯率)**更貼近交易日之匯率**，因此，不宜以上半年之損益結果(以1-6月平均匯率處理)倒減第1季之損益結果(以1-3月平均匯率)，來計算第2季之損益結果。

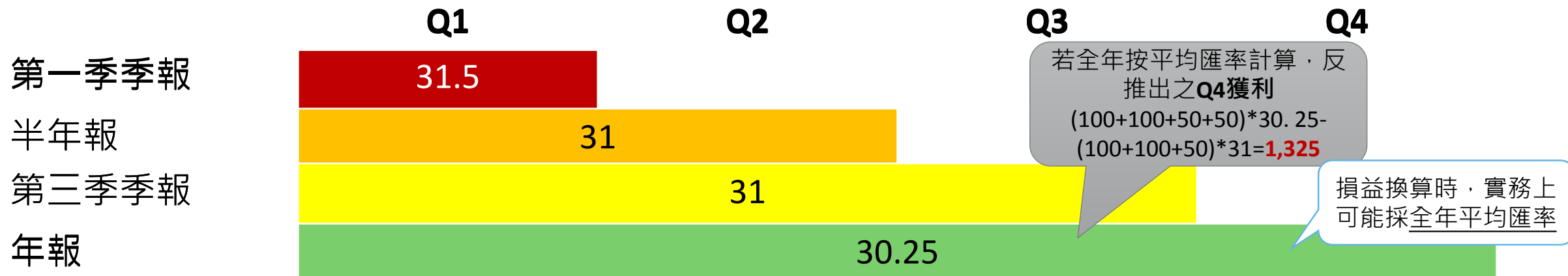
Q1 + Q2 = H1 **Appropriate**

H1 - Q1 = Q2 **Not Appropriate**

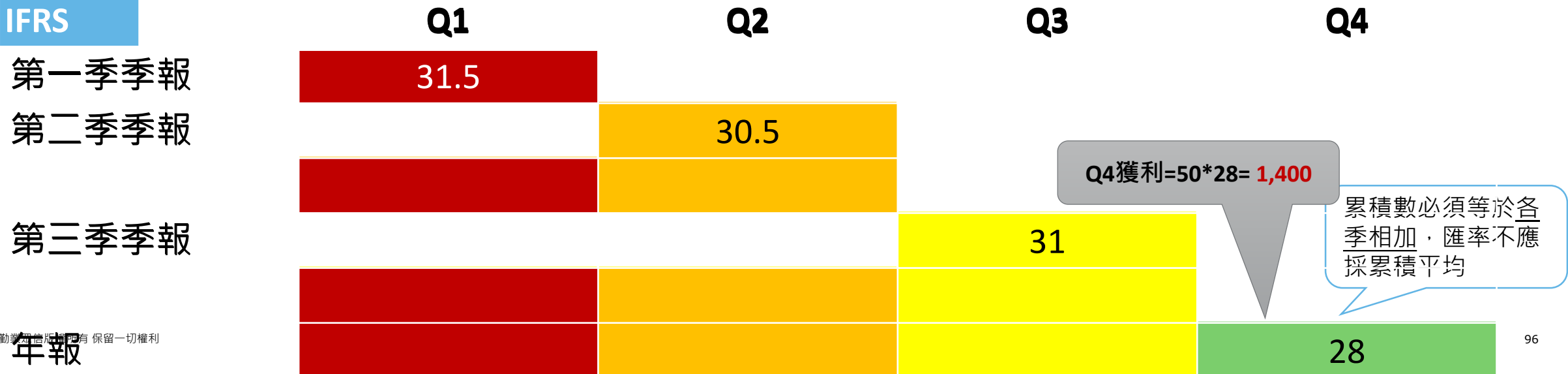
# 1.期中財務報表vs.匯率換算

## ROC GAAP

\* 匯率資訊如下圖，假設Q1&Q2各獲利100；Q3&Q4 各獲利50



## IFRS





## 2.期中取得或喪失控制

### ROC GAAP

取得控制能力日後及喪失控制能力日前子公司之收益與費損之計算



依取得控制能力或喪失控制能力當日經會計師查核（核閱）之期中報表，依該期中報表資料計算



按最近期經會計師查核（核閱）之期中報表資料比例計算之



若無最近期經會計師查核（核閱）之期中報表，則按經會計師查核之年度報表資料比例計算之。

### IFRS

無類似ROC GAAP所允許按比例計算之規定  
依照IAS 7.40之規定，財務報表附註須揭露取得或喪失控制之資產及負債分析、處分利益及淨現金流入等資訊，與比例計算損益之方式有所矛盾，故建議仍基於取得控制當日及喪失控制當日之該子公司財務報告為宜。

# 取得子公司之揭露 (部分釋例)

## 四四、企業合併

### (一) 收購子公司

	主要營運活動	收 購 日	具表決權之 所有權權益/ 收購比例(%)	移 轉 對 價
XX 公司	休閒用品製造	104年X月X日		\$ _____
○○公司	休閒用品製造	103年X月X日		\$ _____
...				

### (三) 收購日取得之資產及承擔之負債

	X X 公 司	○ ○ 公 司
流動資產		
現金及約當現金	\$ _____	\$ _____
應收帳款及其他應收款		
存 貨		
非流動資產		
廠房及設備		
流動負債		
應付帳款及其他應付款	( _____ )	( _____ )
或有負債 (附註X)	( _____ )	( _____ )
非流動負債		
遞延所得稅負債	( _____ )	( _____ )
	\$ _____	\$ _____

# 處分子公司之揭露 (部分釋例)

## 四五、處分子公司

合併公司分別於 104 年 X 月 X 日及 103 年 X 月 X 日簽訂處分○X公司及○Y公司之協議，○X公司及○Y公司係負責合併公司所有玩具製造之營運。合併公司分別於 104 年 X 月 X 日及 103 年 X 月 X 日完成處分，並對子公司喪失控制。

### (一) 收取之對價

	<u>○ X 公 司</u>	<u>○ Y 公 司</u>
現金及約當現金	\$	\$
應收處分投資款 (附註 XX)	_____	_____
總收取對價	<u>\$</u>	<u>\$</u>

### (二) 對喪失控制之資產及負債之分析

	<u>○ X 公 司</u>	<u>○ Y 公 司</u>
流動資產		
現金及約當現金	\$	\$
存 貨		
非流動資產		
不動產、廠房及設備		
商 譽		
流動負債		
應付款項	( )	( )
非流動負債		
遞延所得稅負債	( )	( )
處分之淨資產	<u>\$</u>	<u>\$</u>

### 3. 合併現金流量表之編製

#### ROC GAAP 實務處理



#### IFRS

\* 假設無集團間交易



# 子公司功能性貨幣現金流量表 換算為表達貨幣

丁公司  
現金流量表 (換算為新台幣)  
20X2 年度

資料來源：IAS 21釋例範本

IFRS

子公司現金流量表(外幣)



子公司現金流量表(NTD)

20X2年底 匯率	20X2年度 平均匯率	20X1年底 匯率
28	28.5	29

	美元 (功能性貨幣)	匯率	新台幣
營業活動之現金流量：			
本期稅前淨利	\$47,237	(轉自綜合損益表)	\$1,346,255
調整項目：			
兌換利益	(5,305)	(加權) 28.5	(151,193)
折舊費用	9,113	(加權) 28.5	259,721
利息費用	5,250	(加權) 28.5	149,625
應收帳款增加	(2,450)	(加權) 28.5	(69,825)
存貨增加	(3,707)	(加權) 28.5	(105,650)
應付帳款減少	(1,838)	(加權) 28.5	(52,383)
營運產生之現金	48,300		1,376,550
支付之利息	(5,250)	(加權) 28.5	(149,625)
支付之所得稅	(15,750)	(加權) 28.5	(448,875)
營業活動之淨現金 流入	27,300		778,050
投資活動之現金流量：			
購置機器設備	(5,250)	(加權) 28.5	(149,625)
投資活動之淨現金 流出	(5,250)		(149,625)
籌資活動之現金流量：			
償還長期借款	(17,500)	(加權) 28.5	(498,750)
發放現金股利	(2,800)	(發放日匯率) 28.5	(79,800)
籌資活動之淨現金 流出	(20,300)		(578,550)
匯率變動對現金及約當現 金之影響 (註)	(950)		(31,175)
本期現金及約當現金增加 數	800		18,700
期初現金及約當現金	3,700		107,300
期末現金及約當現金	\$4,500		\$126,000

# 子公司功能性貨幣現金流量表換算為表達貨幣 (續)

資料來源：IAS 21釋例範本

IFRS

子公司現金流量表(外幣)



子公司現金流量表(NTD)

20X2年底匯率	20X2年度平均匯率	20X1年底匯率
28	28.5	29

註：20X2 年度匯率變動對現金及約當現金之影響 (換算為表達貨幣—新台幣)

現金及約當現金匯率影響數 = 期初現金及約當現金餘額 × 匯率變動 + 期末現金及約當現金餘額 × 匯率變動  
 $[\$3,700 \times (\$29 - \$28.5) + \$4,500 \times (\$28.5 - \$28)] =$  \$(4,100)

20X1年底美元現金及約當現金餘額

匯率變動對現金及約當現金之影響

$\$950 \times \$28.5 =$

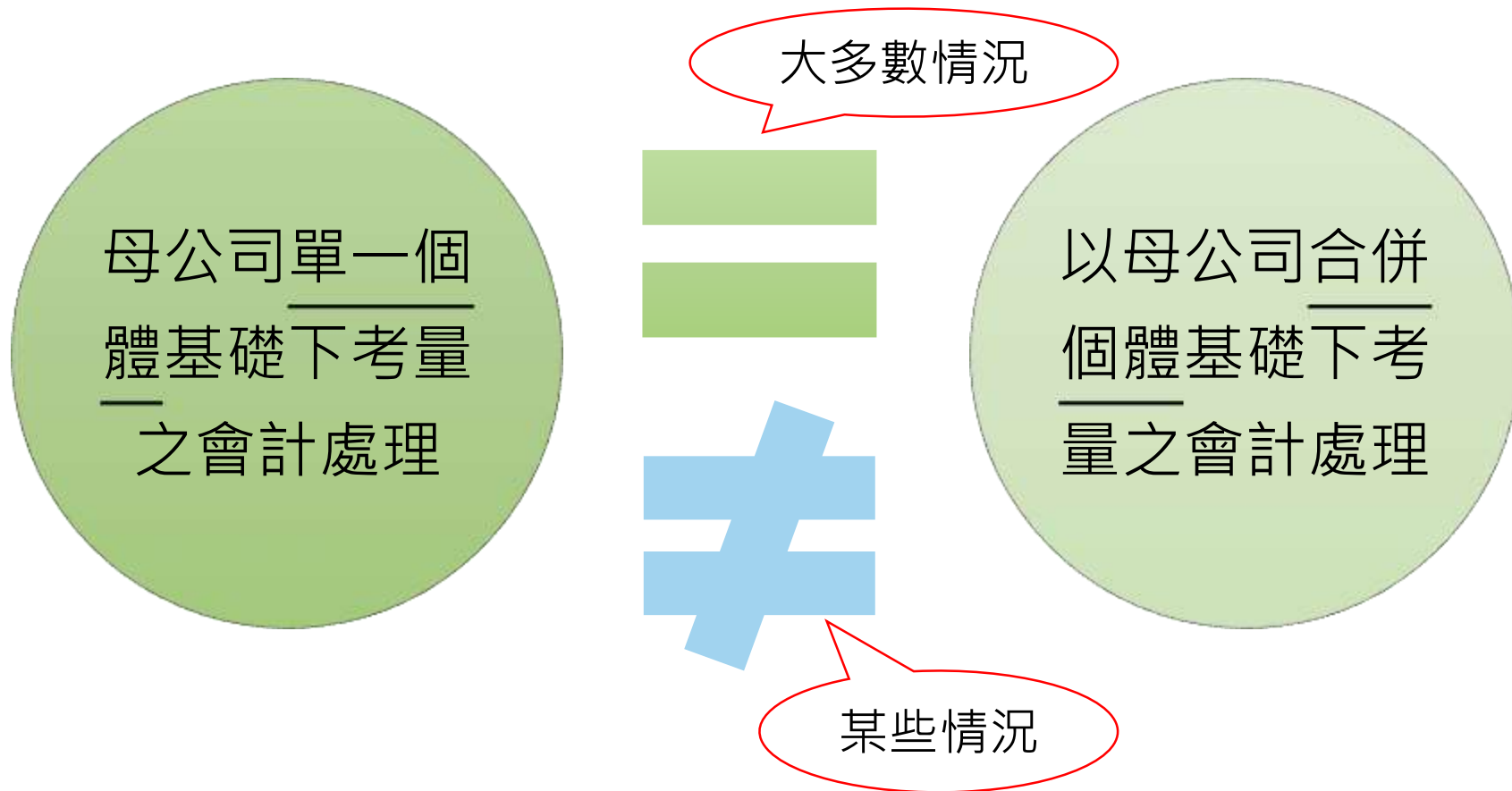
20X2年底美元現金及約當現金餘額

(27,075)

\$(31,175)

20X2年度美元現金流量表之匯率變動對現金及約當現金之影響

## 4. 個體財務報告與合併財務報告會計處理差異



## 【釋例】合併與個體財務報表之會計處理不同

資產分類不同：個體財報認列為IP，合併財報認列為PPE

集團內財務保證合約：個體財報做財務保證負債，合併財報無此負債

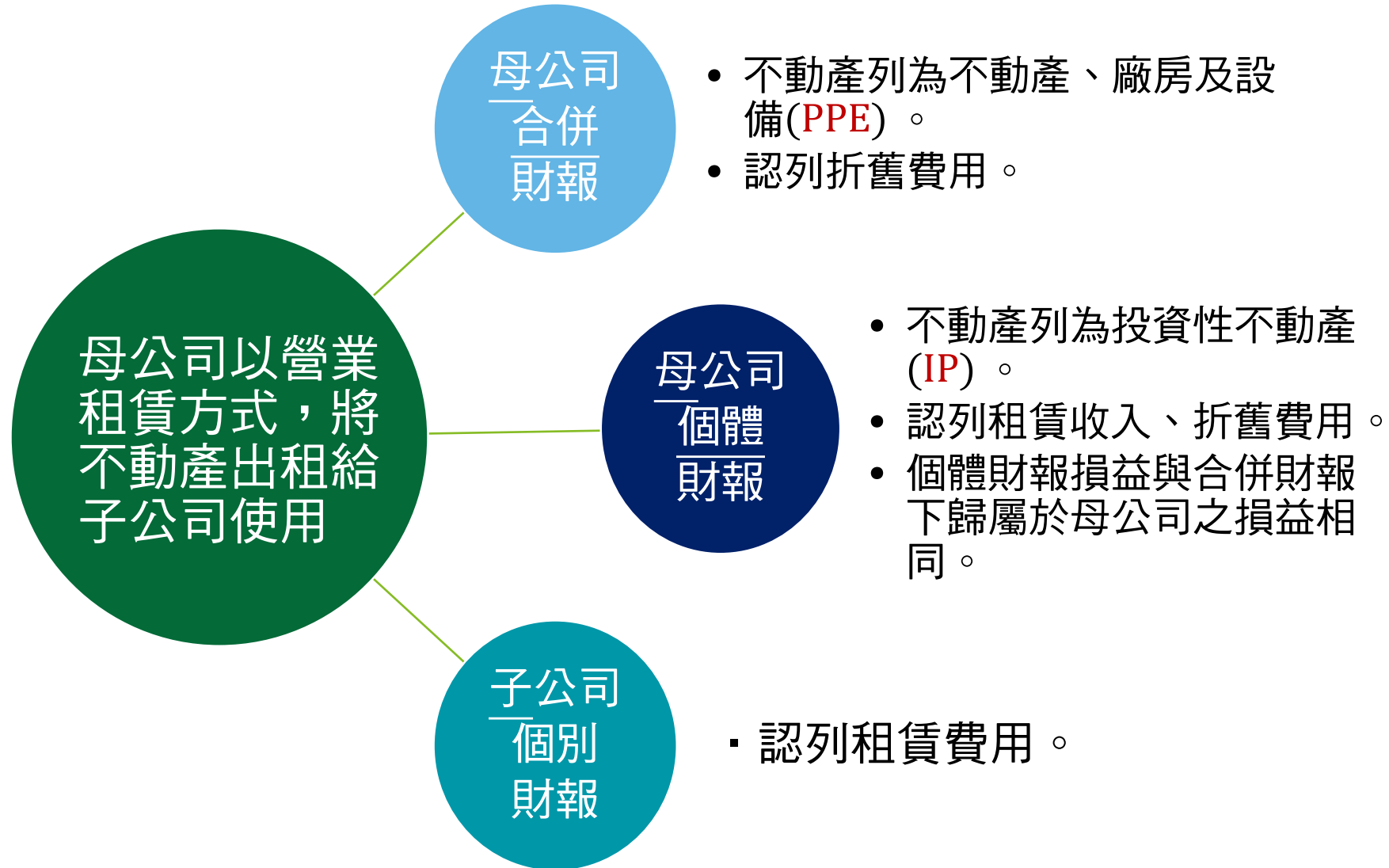
利息資本化與否：個體財報認列利息費用，合併財報將利息資本化

母公司發行交換債，交換標的為子公司股票：個體財報將交換權認列為衍生負債，合併財報將轉換權列權益

母公司以子公司股權酬勞子公司員工：個體財報認列為現金交割；合併財報認列為權益交割

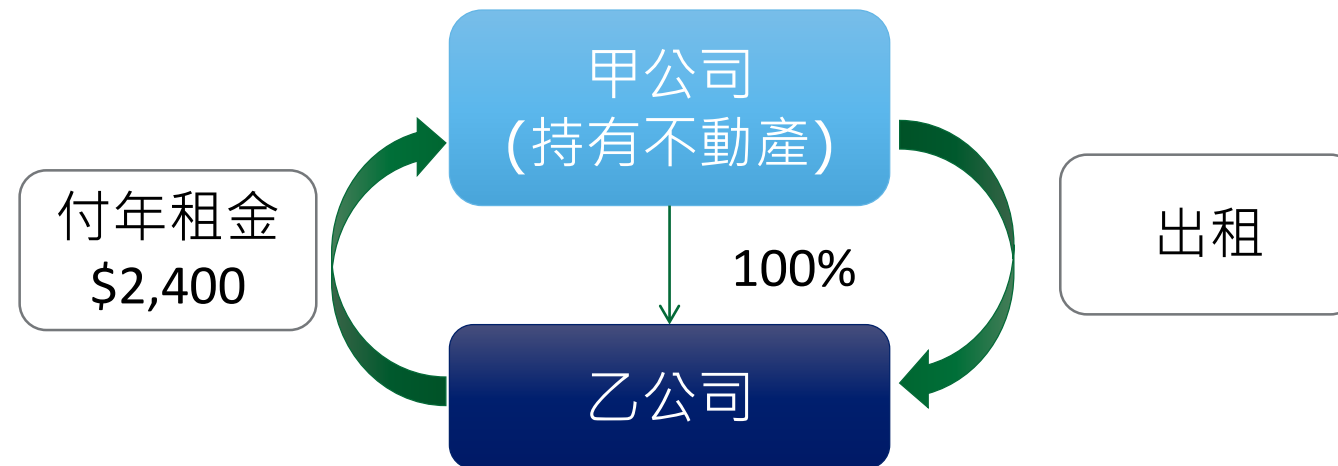


# 【釋例一】資產分類不同



## 【釋例】於個體財務報告視為IP，而於合併財務報告應視為PPE

- ✿ 甲公司(母公司)自20X5年1月1日起取得**並出租**一全新辦公大樓予100%持有之子公司乙公司。
- ✿ 甲公司每月向乙公司收取之租金係以市價為基礎，金額為\$200 (每年租金\$2,400)。該大樓係作為乙公司之營運總部。
- ✿ 土地成本為\$100,000，房屋成本為\$100,000，耐用年限為50年(每年房屋折舊\$2,000)。



# 【釋例】於個體財務報告視為IP，而於合併財務報告應視為PPE (續)

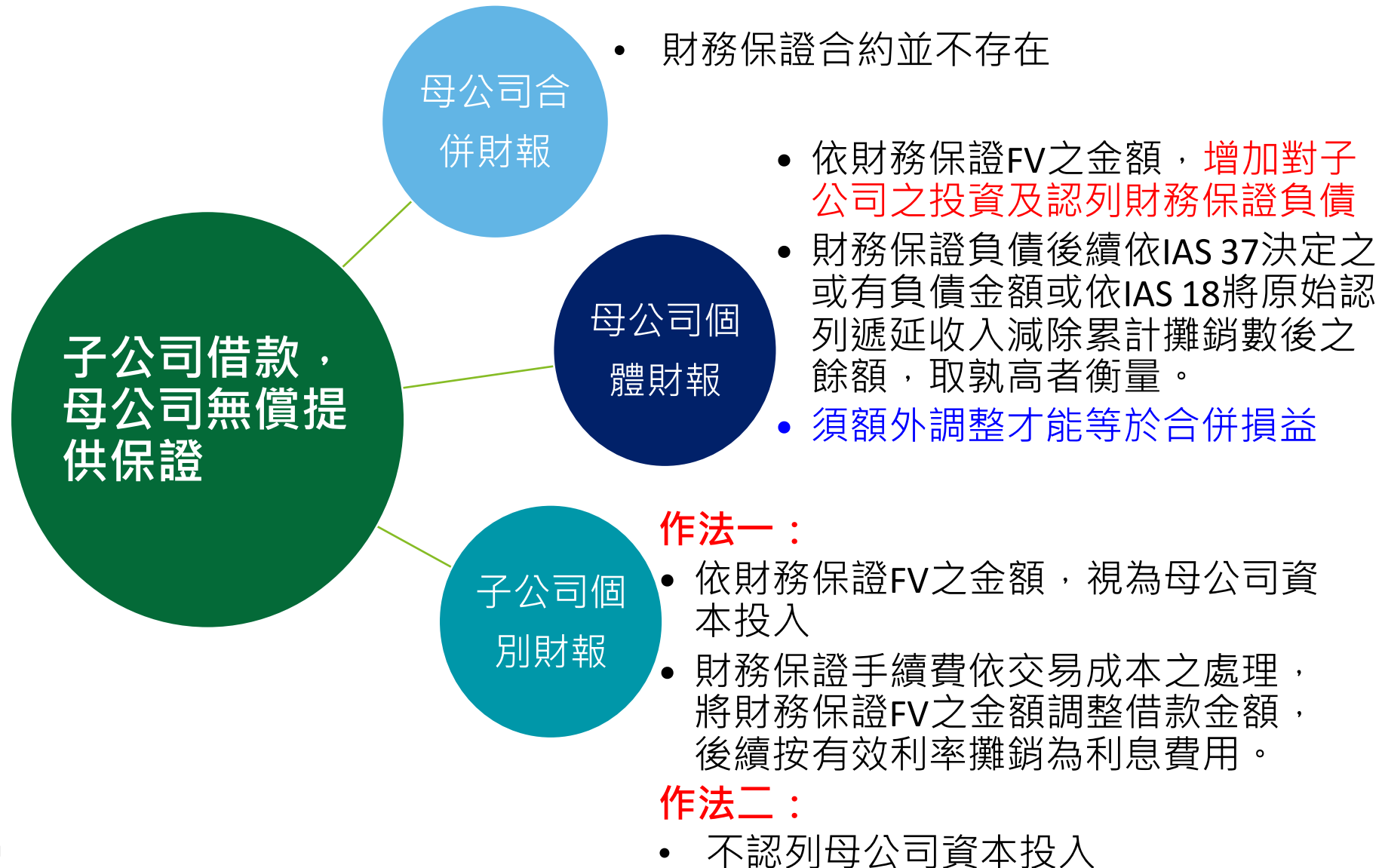
甲公司(母公司)個體財報		乙公司(子公司)個別財報	
投資性不動產 - 土地	100,000		
投資性不動產 - 建物	100,000		
現金	200,000		
說明：認列20X5.1.1購置投資性不動產			
折舊費用	2,000		
累計折舊 - 投資性不動產 - 建物	2,000		
說明：認列折舊費用			
現金	2,400	租金費用	2,400
租金收入	2,400	現金	2,400
說明：認列20X5年租金收入		說明：認列20X5年租金支出	
採用權益法認列之損益份額	2,400		
採用權益法之投資	2,400		
說明：認列投資子公司投資收益			

# 【釋例】於個體財務報告視為IP，而於合併財務報告應視為PPE (續)

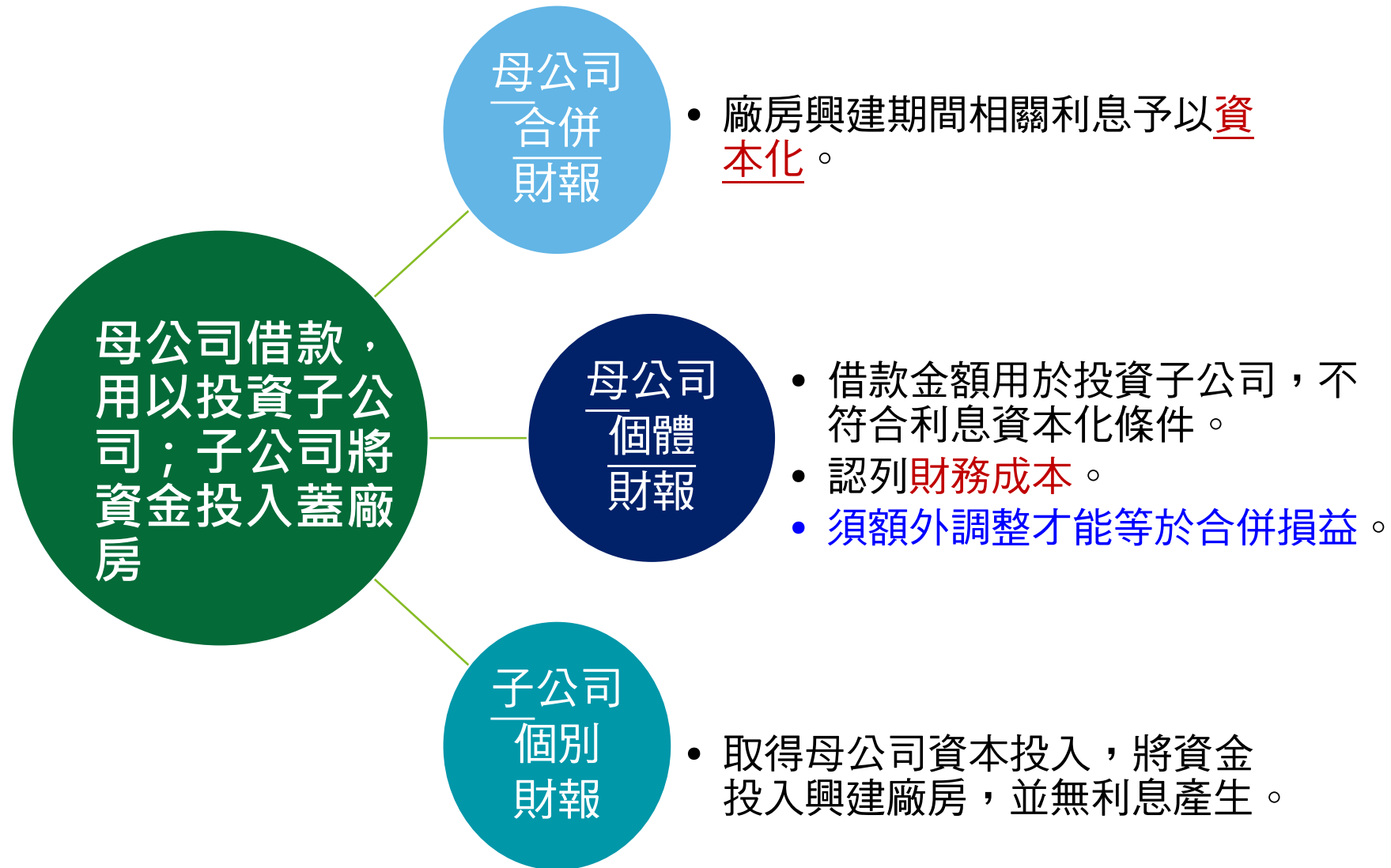
IP → PPE

甲公司合併沖銷分錄		
不動產、廠房及設備 - 土地	100,000	
不動產、廠房及設備 - 建物	100,000	
投資性不動產 - 土地		100,000
投資性不動產 - 建物		100,000
累計折舊 - 投資性不動產 - 建物	2,000	
累計折舊-不動產、廠房及設備-建物		2,000
說明：合併財報轉列為不動產、廠房及設備		
租金收入	2,400	
租金費用		2,400
說明：合併財報沖銷租金收支		
採用權益法之投資	2,400	
採用權益法認列之損益份額		2,400

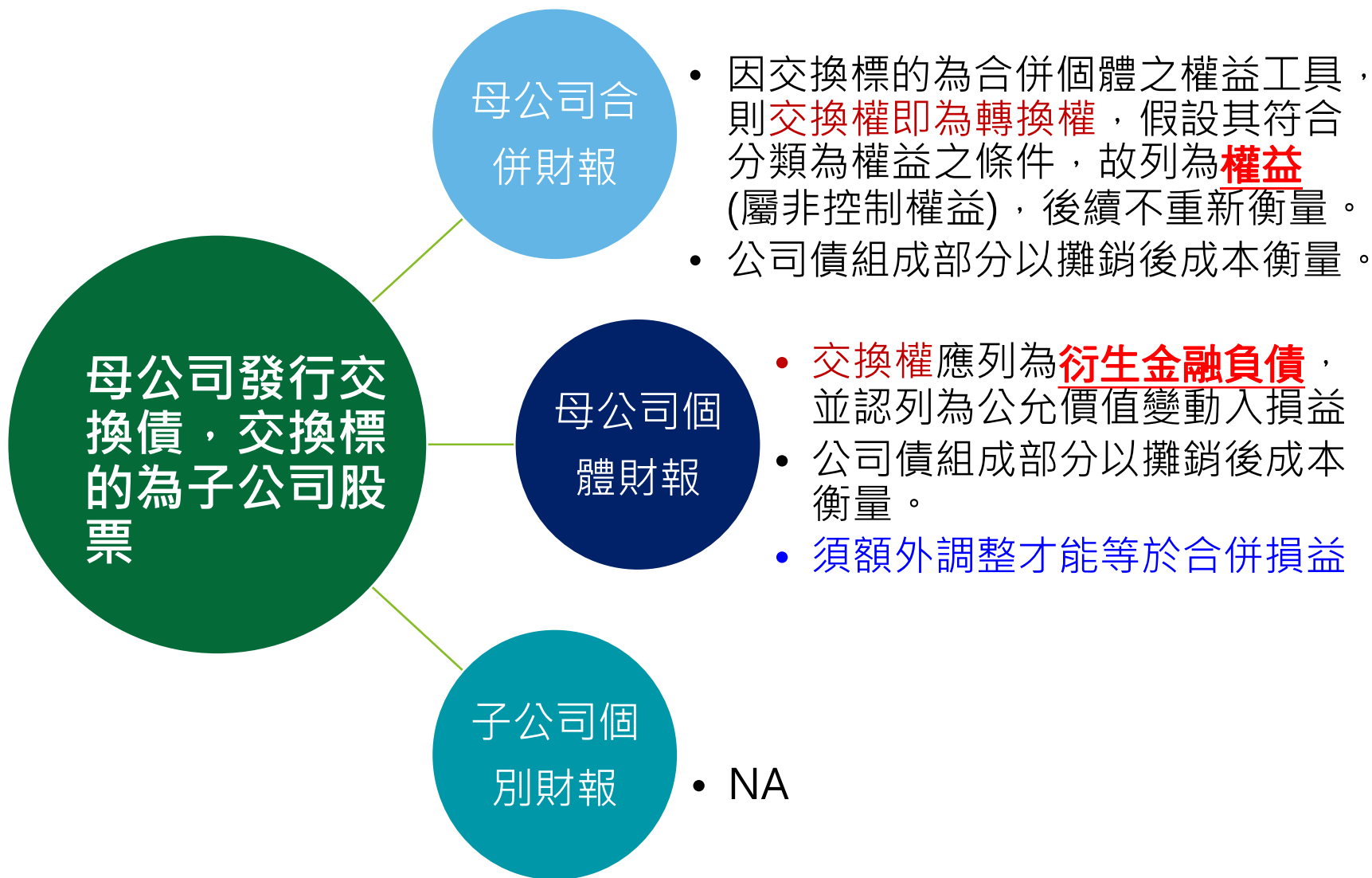
## 【釋例二】集團內財務保證合約



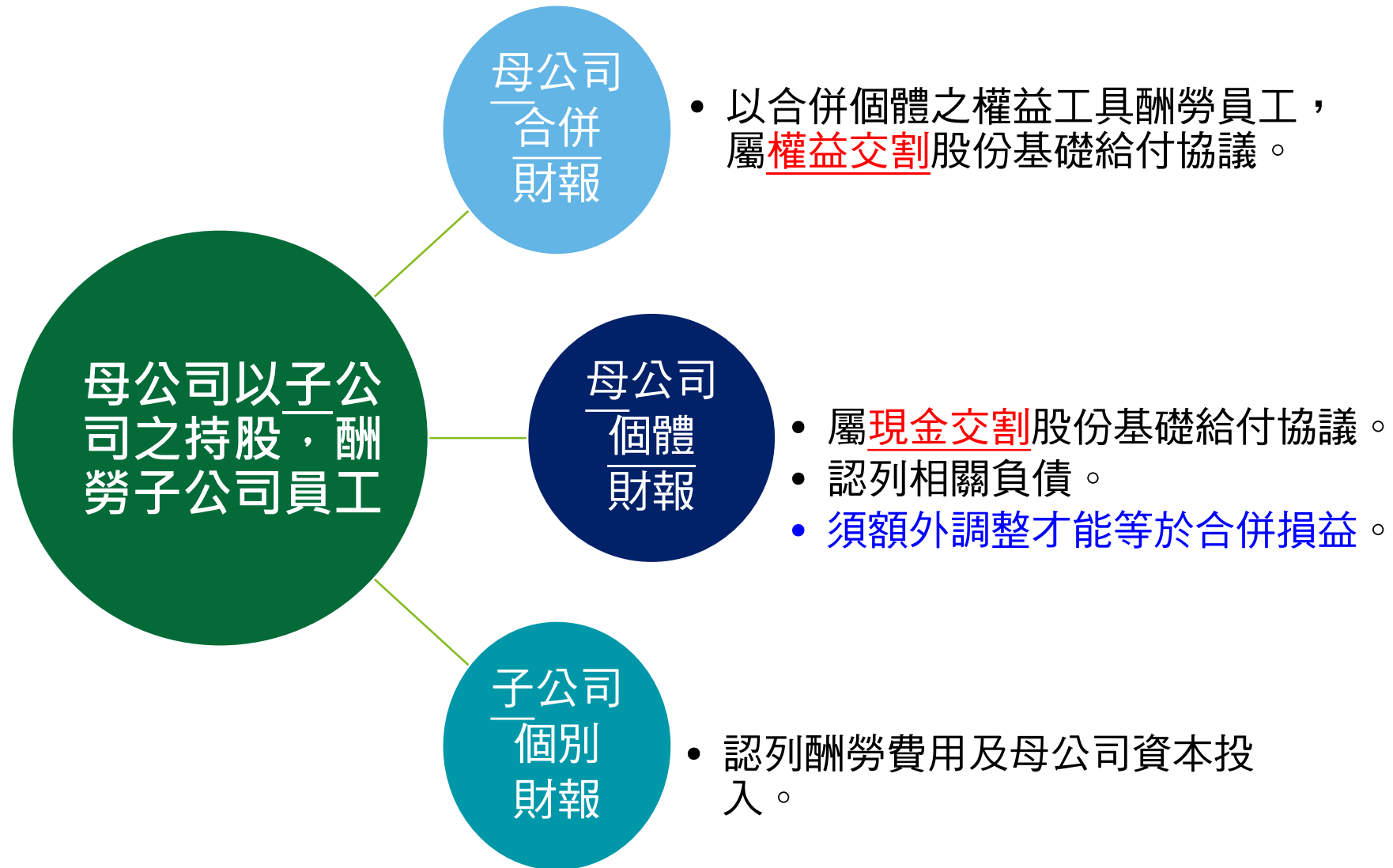
## 【釋例三】利息資本化與否



## 【釋例四】 母公司發行交換債，交換標的為子公司股票



# 【釋例五】 股份基礎給付交易





# 合併財報與個體財報之差異調整

✿透過下列分錄調整合併與個體財報之差異：

- ◆ 借 / 貸：採權益法之投資
- ◆ 借 / 貸：採用權益法之子公司、關聯企業及合資損益份額
- ◆ 借 / 貸：採用權益法之子公司、關聯企業及合資其他綜合損益份額



## 關於德勤全球

Deloitte ("德勤") 泛指德勤有限公司 (一家根據英國法律組成的私人擔保有限公司, 以下稱德勤有限公司("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。德勤有限公司 (亦稱"德勤全球") 並不向客戶提供服務。請參閱 [www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about) 中有關德勤有限公司及其會員所法律結構的詳細描述。德勤為各行各業之上市及非上市客戶提供審計、稅務、風險諮詢、管理顧問及財務顧問服務。德勤聯盟遍及全球逾150個國家, 憑藉其世界一流和優質專業服務, 為客戶提供應對其最複雜業務挑戰所需之深入見解。德勤約220,000名專業人士致力於追求卓越, 樹立典範。

## 關於勤業眾信

勤業眾信 (Deloitte & Touche) 係指德勤有限公司 (Deloitte Touche Tohmatsu Limited) 之會員, 其成員包括勤業眾信聯合會計師事務所、勤業眾信管理顧問股份有限公司、勤業眾信財稅顧問股份有限公司、勤業眾信風險管理諮詢股份有限公司、德勤財務顧問股份有限公司、德勤不動產顧問股份有限公司、及德勤商務法律事務所。勤業眾信以卓越的客戶服務、優秀的人才、完善的訓練及嚴謹的查核於業界享有良好聲譽。透過德勤有限公司之資源, 提供客戶全球化的服務, 包括赴海外上市或籌集資金、海外企業回台掛牌、中國大陸及東協投資等。

本出版物係依一般性資訊編寫而成, 僅供讀者參考之用。德勤有限公司、會員所及其關聯機構(統稱"德勤聯盟")不因本出版物而被視為對任何人提供專業意見或服務。對信賴本出版物而導致損失之任何人, 德勤聯盟之任一個體均不對其損失負任何責任。

