

提升公開發行公司IFRS財務報 告自行編製能力之實務說明

安永聯合會計師事務所

郭紹彬 執業會計師

2019年12月3日

為何公司需獨立完成整份財務報告？

- ▶ 財務報告編製係公司管理階層之責任
- ▶ 具體落實財務報告編製相關內部控制規範
 - ▶ 包括適用IFRS之管理、會計專業判斷程序、會計政策與估計變動之流程等，以達成財務報導具可靠性、及時性、透明性及符合法令規範之內控目標
- ▶ 可加速財務報告公告之時程，提升財務報告資訊品質及透明度，與國際接軌

財務報告編製係公司管理階層之責任

▶ 公司法第228條

一每會計年度終了，董事會應編造財務報表，於股東常會開會三十日前交監察人查核。

▶ 證券交易法第14條

一本法所稱財務報告，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。

▶ 審計準則公報第57號第28條

一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，且維持與編製財務報表有關之必要內部控制…。
- 2、評估企業繼續經營之能力、繼續經營會計基礎之採用是否適當，以及相關事項之揭露(如適用時)…。

為何會計師不可協助企業編製合併財務報告

會計師職業道德規範第十號

▶ 第四條

一會計師提供財務報表之查核、核閱、複核或專案審查並作成意見書，除維持實質上之獨立性外，亦應維持形式上之獨立性。

▶ 施行細則第二部分(七)

一對審計客戶提供非審計業務，可能影響事務所、事務所關係企業或審計服務小組成員之獨立性。

提升企業編製財務報告計畫

證期(審)字第1080361412號函(民國108年11月20日)

- ▶ 上市及上櫃公司之財務報告「編製」係指公司自行完成合併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)。
- ▶ 原則將分5年審查所有公司編製財務報告情形。
- ▶ 請上市及上櫃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，另請公司將前揭所述事項，提報董事會報告。

大綱

1
2
3

合併報表編製基本原則與程序

合併報表之編製流程管理與內控制度

合併報表編製資訊系統之導入

大綱

1
2
3

合併報表編製基本原則與程序

合併報表之編製流程管理與內控制度

合併報表編製資訊系統之導入

合併報表編製基本原則

- ▶ 編製合併財務報表時，應將所有子公司納入
- ▶ 母、子公司財務報表原則上應以相同報導日期編製
- ▶ 相似環境下的類似事件及交易應採一致之會計政策
- ▶ 自取得對子公司的控制能力之日起合併該子公司；於喪失對子公司的控制能力之日起，終止合併該子公司
- ▶ 集團內個體間之帳戶餘額、交易、收益及費損應全數消除
 - ▶ 非控制權益應於合併財務狀況表權益項下與母公司之權益分開列報
 - ▶ 綜合損益總額應歸屬於母公司業主及非控制權益，即使非控制權益因而成為虧損餘額
 - ▶ 母公司對子公司所有權權益之變動，未導致喪失控制者，應作為權益交易處理
 - ▶ 喪失對子公司之控制時，應將該前子公司之資產、負債及相關權益組成部分予以除列，並將所產生之利益或損失認列為損益。對前子公司之剩餘投資應按喪失控制日之公允價值衡量

合併報表編製基本程序

- ▶ 銷除母公司對各子公司投資之帳面金額與母公司於各子公司所占之權益
- ▶ 辨認報導期間合併子公司損益中屬於非控制權益部分
- ▶ 辨認合併子公司之淨資產中分別屬於非控制權益與母公司所有權權益之部分

合併報表編製基本釋例

母公司及其子公司
合併工作底稿(部分)
民國109年度

試算表	母公司	子公司	沖銷分錄		合併損益表	非控制權益	合併財務狀況表
			借方	貸方			
採權益法之長期股權投資	800,000		②400,000 ④400,000	①1,600,000			0
可辨認淨資產		1,500,000					1,500,000
減：累計折舊		(150,000)					(150,000)
減：累計減損		(350,000)					(350,000)
商譽			①400,000	⑤400,000			0
母公司股東權益	(1,600,000)						(1,600,000)
子公司股東權益		(1,500,000)	①1,500,000				
非控制權益			③100,000	①300,000		(200,000)	(200,000)
a.投資損失	400,000			②400,000	0		
b.折舊費用		150,000			150,000		
c.減損損失	400,000	350,000	⑤400,000	④400,000	750,000		
d.非控制權益之損失				③100,000	(100,000)		
淨損(a+b+c+d)	800,000	500,000			800,000		800,000
合計			3,200,000	3,200,000			

財務編製流程實務

1 資料蒐集

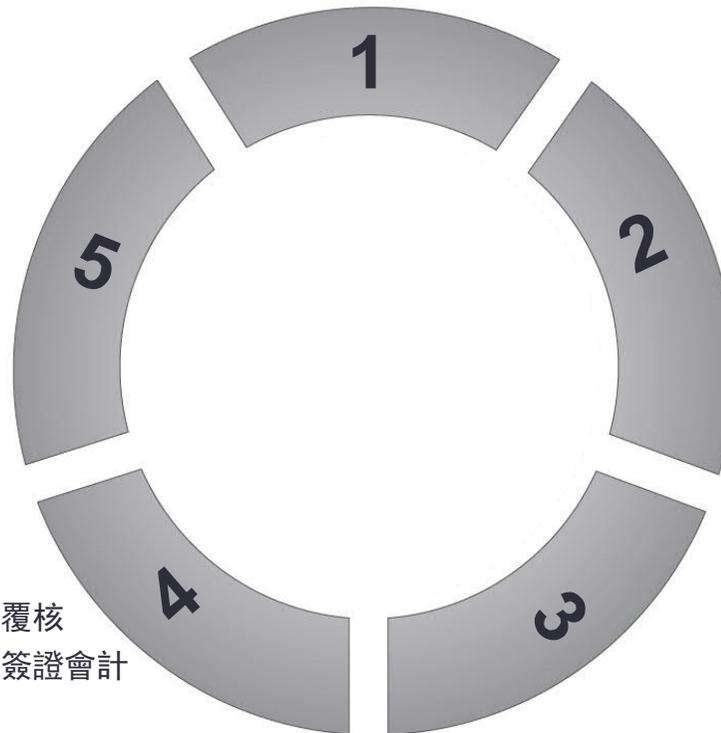
- ▶ 統一集團之會計項目
- ▶ 合理有限之對帳及調節
- ▶ 覆核及核准會計分錄
- ▶ 完成資料蒐集
- ▶ 系統自動處理及蒐集資料

2 結帳及資料上傳

- ▶ 建立集團結帳政策及作業程序
- ▶ 訂立集團結帳時程表
- ▶ 勾稽並覆核財務資料後上傳
- ▶ 完成會計估計或評價
- ▶ 透過系統即時得知集團整體資訊，並簡化人工作業

3 合併

- ▶ 定期更新Reporting Package，並設定(或透過系統)自動檢核功能
- ▶ 彙總集團個體會計準則差異並建立一致之調整程序
- ▶ 依性質按適當匯率進行各會計項目之轉換
- ▶ 透過系統進行集團合併沖銷並覆核合併沖銷分錄
- ▶ 專人負責合併財務報表編製



5 資料維護

- ▶ 系統設定分錄核准權限層級，並自動控制核准流程
- ▶ 適當管理系統之存取/變更權限
- ▶ 系統定期更新作業版本、法令規定及會計政策

4 編製財務報表及附註揭露

- ▶ 透過系統編製報表，無須屢次覆核
- ▶ 自行編製財報相關附註，無需簽證會計師協助
- ▶ 針對重要附註資訊確認編製人員及編製程序
- ▶ 建立附註揭露檢查表
- ▶ 財報及附註均經集團權責主管覆核並取得董事會核准

大綱

1
2
3

合併報表編製基本原則與程序

合併報表之編製流程管理與內控制度

合併報表編製資訊系統之導入

▶ 公開發行公司建立內部控制
制度處理準則有關合併報表
之規定

公開發行公司建立內部控制制度處理準則

- 1 公開發行公司之內部控制制度，除包括對各種營運循環類型之控制作業外，尚應包括對財務報表編製流程之管理之控制。(#8)
- 2 公開發行公司至少應將財務報表編製流程之管理事項列為每年年度稽核計畫之稽核項目。(#13)
- 3 公開發行公司對其子公司經營管理之監督與管理，應包括適用國際財務報導準則、專業判斷、重要會計政策與估計變動之流程管理等之政策及程序之控制作業。(#39)
- 4 公開發行公司對其子公司財務、業務資訊之監督與管理，至少應包括下列控制作業：(#40)
 - ▶ 公司應督導各子公司建立獨立的財務及業務資訊系統。
 - ▶ 公司與各子公司間應建立有效之財務及業務溝通系統，子公司除前條所列之重大財務、業務事項應於事實發生前陳報公司外，依本法及相關規定應為公告或申報之其他足以影響公司權益及證券價格之重大事項亦應於事實發生時立即向公司報告。
 - ▶ 公司應至少按季取得各子公司月結之管理報告，包括營運報告、產銷量月報表、資產負債月報表、損益月報表、現金流量月報表、應收帳款帳齡分析表及逾期帳款明細表、存貨庫齡分析表、資金貸與他人及背書保證月報表等，進行分析檢討。
 - ▶ 公司應配合法令規定之應公告或申報事項及其時限，及時安排各子公司提供必要之財務、業務資訊，或委託會計師進行查核或核閱各子公司之財務報告。

財務報表編製流程之管理

公開發行公司建立內部控制制度處理準則 #8

設計公司內部控制制度，可酌予參考下列項目及公司整體之營運活動：

- ▶ 會計項目的建立與維護
- ▶ 交易入帳、過帳及結帳程序
- ▶ 總帳的維護
- ▶ 應計與估計項目的評估與認列
- ▶ 財務報表(含合併報表)編製(含附註揭露事項)程序
- ▶ 會計公報與原則遴選與運用的程序
- ▶ 會計資訊的保存

▶ 内部制度設計

內部控制主要目標之一



編製合併財務報告之主要內部控制作業

1 即時更新合併個體基本資訊

- ▶ 合併個體是否因本期組織變動，或新的投資案件等事件而有所變動
- ▶ 持股比例是否即時更新

2 建立集團相關制度

- ▶ 是否有集團統一會計項目之定義及所適用之交易類型
- ▶ 是否建立集團統一之會計制度

3 會計原則差異調整

- ▶ 是否建立子公司所在國會計準則與集團準則差異調整規定或作業
- ▶ 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

4 幣別換算處理

- ▶ 集團採用之換算匯率是否即時公告
- ▶ 如合併個體所處主要經濟環境或營運活動有重大變動時，是否重新執行會計判斷專業程序，或檢視其功能性貨幣是否改變

5 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，檢查合併報告內關係人交易相關項目皆適當沖銷
- ▶ 是否了解並處理關係人對帳差異之原因及適當追蹤

6 子公司股權沖銷

- ▶ 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計項目適當沖銷
- ▶ 股權差異之原因及是否適當追蹤處理

7 附註資訊揭露與表達

- ▶ 是否具備集團統一之資訊收集範本、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

最佳財務系統之特性

公司之財務系統若要達到標竿必須至少包含最適化之流程、高標準之資料品質、資訊透明之特性、並確實遵循公司訂定之規定等。

分析

- ▶ 成為廣泛企業資料之最佳單一來源，以作為分析營運及財務績效指標

作業流程

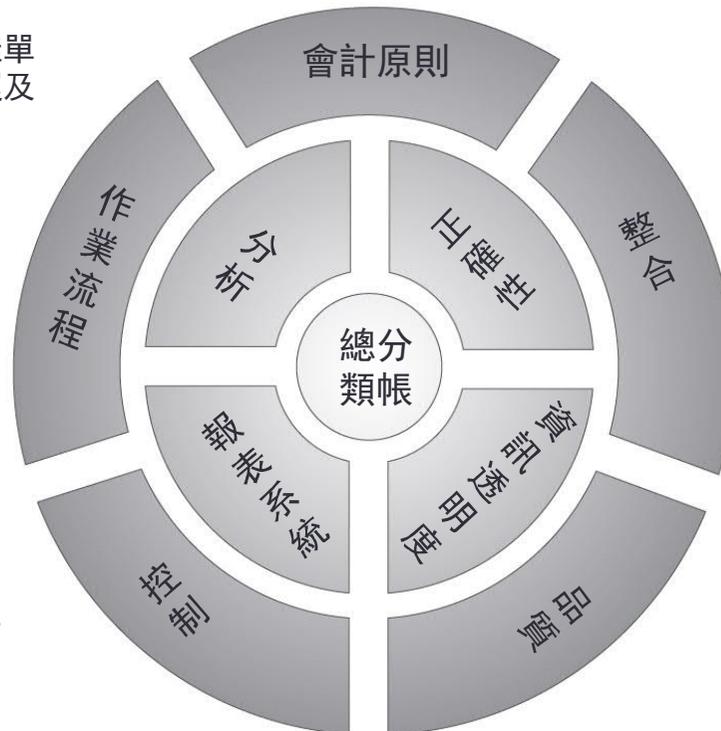
- ▶ 落實採用經核准且一致之交易流程
- ▶ 簡化以使結帳至合併報表產出所需天數最短

報表系統

- ▶ 能夠針對特別指令及例外情形提供相關報表
- ▶ 成為支持內外部財務及監管報表之正式紀錄資料

控制

- ▶ 提供控制以使使用者事先定義之條件被落實以自動調節及報導
- ▶ 避免重複或遺漏資料



會計原則

- ▶ 紀錄之資料可代表受現行會計準則及因應產業特性調整之規定之影響
- ▶ 已反映國際財務報導準則之規定

整合

- ▶ 整併企業內財務及非財務資訊多項來源之焦點

正確性

- ▶ 維持受高度肯定之關鍵角色，成為企業正確財務資料之提供來源，不論是對投資大眾或關係人

資訊透明度

- ▶ 不同來源之相似資料可提供一致之觀點

品質

- ▶ 能確保所提供財務報導及營運績效分析之財務資料是確實且完整
- ▶ 確保資料係及時可取得

▶ 內控執行有效性之評估

財務編製流程現況評估

1 資料蒐集

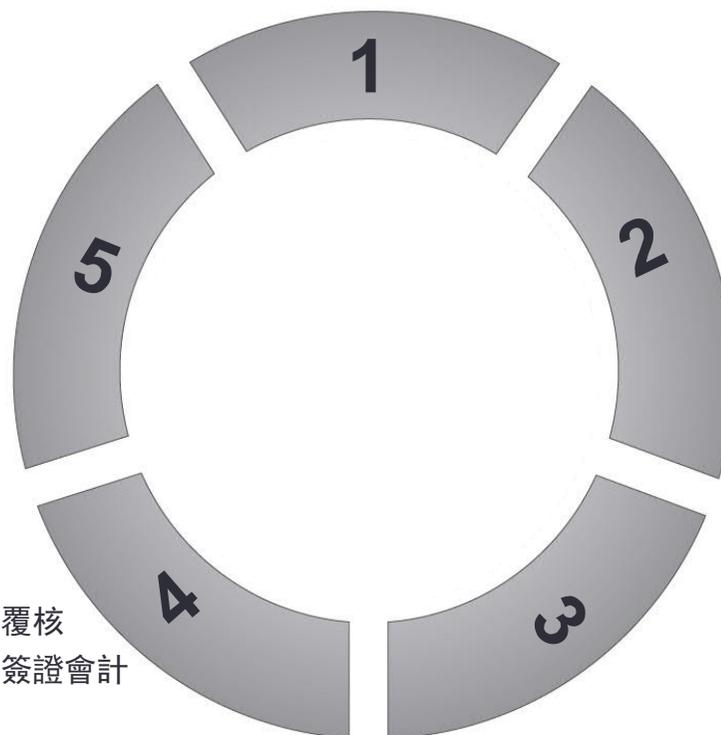
- ▶ 統一集團之會計項目
- ▶ 合理有限之對帳及調節
- ▶ 覆核及核准會計分錄
- ▶ 完成資料蒐集
- ▶ 系統自動處理及蒐集資料

2 結帳及資料上傳

- ▶ 建立集團結帳政策及作業程序
- ▶ 訂立集團結帳時程表
- ▶ 勾稽並覆核財務資料後上傳
- ▶ 完成會計估計或評價
- ▶ 透過系統即時得知集團整體資訊，並簡化人工作業

3 合併

- ▶ 定期更新Reporting Package，並設定(或透過系統)自動檢核功能
- ▶ 彙總集團個體會計準則差異並建立一致之調整程序
- ▶ 依性質按適當匯率進行各會計項目之轉換
- ▶ 透過系統進行集團合併沖銷並覆核合併沖銷分錄
- ▶ 專人負責合併財務報表編製



5 資料維護

- ▶ 系統設定分錄核准權限層級，並自動控制核准流程
- ▶ 適當管理系統之存取/變更權限
- ▶ 系統定期更新作業版本、法令規定及會計政策

4 編製財務報表及附註揭露

- ▶ 透過系統編製報表，無須屢次覆核
- ▶ 自行編製財報相關附註，無需簽證會計師協助
- ▶ 針對重要附註資訊確認編製人員及編製程序
- ▶ 建立附註揭露檢查表
- ▶ 財報及附註均經集團權責主管覆核並取得董事會核准

編製合併報告能力成熟度之參考指標

初階	中等	良好
▶ 通常需要20天左右才能完成結帳	▶ 通常需要10天左右能完成結帳	▶ 通常2至3天能完成結帳
▶ 產出報表無法提供使用者或管理當局所需之資訊	▶ 產出報表雖能提供管理當局大部分所需之資訊，但包含過多不重要的明細資料	▶ 產出報表能因應管理當局不同需求提供所需之核心資訊
▶ 雖有正式書面的會計手冊或作業流程，但大多未更新，與現時會計政策或法令規範不一致	▶ 有正式書面的會計手冊或作業流程，且大部分的內容清楚明瞭	▶ 有正式書面的會計政策、作業流程及程序，內容記錄完善且定期更新，能讓使用者清楚明瞭、容易上手
▶ 管理當局只有在某些情況時(例如：內部稽核)才檢視合併的流程及控制	▶ 管理當局定期檢討及監督合併的流程及控制	▶ 管理當局能有效監督合併的流程及控制
▶ 缺乏有效的資料檢核機制，前端輸入交易資料或子公司/營運單位提交 Reporting Package後，後續需花費許多時間對帳及調節	▶ 缺乏有效的資料檢核機制，前端輸入交易資料或子公司/營運單位提交 Reporting Package後，後續需花費許多時間對帳及調節	▶ 輸入資料時能有效驗證或自動勾稽資料，前端上傳資料人員需負責排除錯誤後才能完成建檔或上傳作業
▶ 結帳作業沒有訂立時程表或有多個截止日	▶ 結帳作業有訂立時程表，但集團各家子公司/營運單位各自有不同結帳時程表、子公司/營運單位未遵循結帳指示、結帳流程不一致或有多個截止日	▶ 集團內部各子公司/營運單位結帳時程一致，並且能遵循集團結帳指示

編製財務報告績效衡量指標

合併財務報表編製及結帳流程係指能快速且準確地完成與申報期末會計帳目及合併財務報表。透過包含定性與定量之衡量基準，協助企業洞察提升編製財務報告流程的效率及效益之機會。

1 流程效率

- ▶ 平均每10億美金營收需要執行結帳人員人數
- ▶ 人工分錄所占比例
- ▶ 原始入帳為正確無誤的會計分錄所占比例

2 結帳流程之循環天數

- ▶ 每月完成合併報表所需天數
- ▶ 年底自結帳到產出合併報表所需天數

3 成本效益

- ▶ 財務部門維持日常營運所需之總支出占營收比例

▶ 出現異常之控管機制

內控 – 資料蒐集

- ▶ 重覆或虛構的分錄被拋轉入帳
- ▶ 應入帳之事件或交易未能及時入帳
- ▶ 會計分錄未經正確計算
- ▶ 由其他系統拋轉或外部資料未能正確、完整且及時的記錄至總帳
- ▶ 會計交易入錯會計項目
- ▶ 交易未能正確的與總帳調節相符
- ▶ 會計交易入錯部門
- ▶ 無形資產可能具減損跡象
- ▶ 已資本化資產可能具減損跡象
- ▶ 子公司依照各地規定之會計處理與TIFRS規定之會計處理不相同
- ▶ 職能分工未能有效執行
- ▶ 未能產生試算表

內控 – 結帳及資料上傳

- ▶ 職能分工未有效執行
- ▶ 所得稅計算相關稅務資訊未能正確或及時提供
- ▶ 會計政策不一致
- ▶ 現金流量資訊及相關佐證文件未能正確或及時提供
- ▶ 合併個體應提供之財務報表揭露及相關財務資訊未能正確或及時提供
- ▶ 試算表或財務報表金額結轉不平
- ▶ 每月結帳程序未經執行
- ▶ 會計項目餘額拋轉至錯誤之試算表或財務報表項目
- ▶ 會計分錄未經及時覆核及核准
- ▶ 與智慧財產相關資產未經正確或及時的依管理階層最佳估計估列
- ▶ 期末調整分錄未經正確辨識、計算、或入帳
- ▶ 部門間不一致地使用會計項目表
- ▶ 估列未及時且正確執行

內控 – 合併

- ▶ 各部門、合資或權益法投資財務資訊未即時提交
- ▶ 子公司外幣報表未正確換算
- ▶ 關係人間交易差異未經銷除
- ▶ 資訊系統未能如其運作，使部分重大會計項目之金額產生疑慮
- ▶ 未正確辨識、計算、或記錄編製合併財務報表相關分錄
- ▶ 各部門財務報表未經正確編製為合併財務報表之一部分
- ▶ 會計主張未經完善書面化或經及時覆核
- ▶ 編製合併試算表或合併財務報表時發生錯誤或遺漏
- ▶ Topside adjustments不正確
- ▶ 合併有效稅率未經正確計算

內控 – 編製財務報表及附註揭露

- ▶ 資產負債表及綜合損益表未正確編製
- ▶ 財務報表未能揭露正確累積影響數
- ▶ 現金流量表未正確編製
- ▶ 財務報表未依主管機關規定申報及公告
- ▶ 財務報表未依證券發行人財務報告編製準則規定編製
- ▶ 附註揭露不正確或不完整

▶ 董事會提報及定期呈報
主管機關

納入年度稽核計畫

- ▶ 公開發行公司內部稽核單位應依風險評估結果擬訂年度稽核計畫(包括每月應稽核之項目)，據以評估公司之內部控制制度並作成稽核報告
- ▶ 每年年度稽核計畫之稽核項目中必要項目之一為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

加以追蹤並適時報告

- ▶ 稽核報告、工作底稿及相關資料應至少保存五年
- ▶ 對於評估所發現之內部控制制度缺失及異常事項，應據實揭露於稽核報告，並於該報告陳核後加以追蹤，至少按季作成追蹤報告至改善為止
- ▶ 如發現重大違規情事或公司有受重大損害之虞時，應立即作成報告陳核，並通知各監察人及獨立董事
- ▶ 除定期向各監察人報告稽核業務外，稽核主管並應列席董事會報告

定期呈報主管機關

- ▶ 公開發行公司應於每會計年度終了前將次一年度稽核計畫及每會計年度終了後二個月內將上一年度之年度稽核計畫執行情形，依規定格式以網際網路資訊系統申報金融監督管理委員會備查
- ▶ 公開發行公司應於每會計年度終了後五個月內將上一年度內部稽核所見內部控制制度缺失及異常事項改善情形，依規定格式以網際網路資訊系統申報金融監督管理委員會備查

大綱

1
2
3

合併報表編製基本原則與程序

合併報表之編製流程管理與內控制度

合併報表編製資訊系統之導入

合併作業使用資訊系統與Excel作業之差異比較

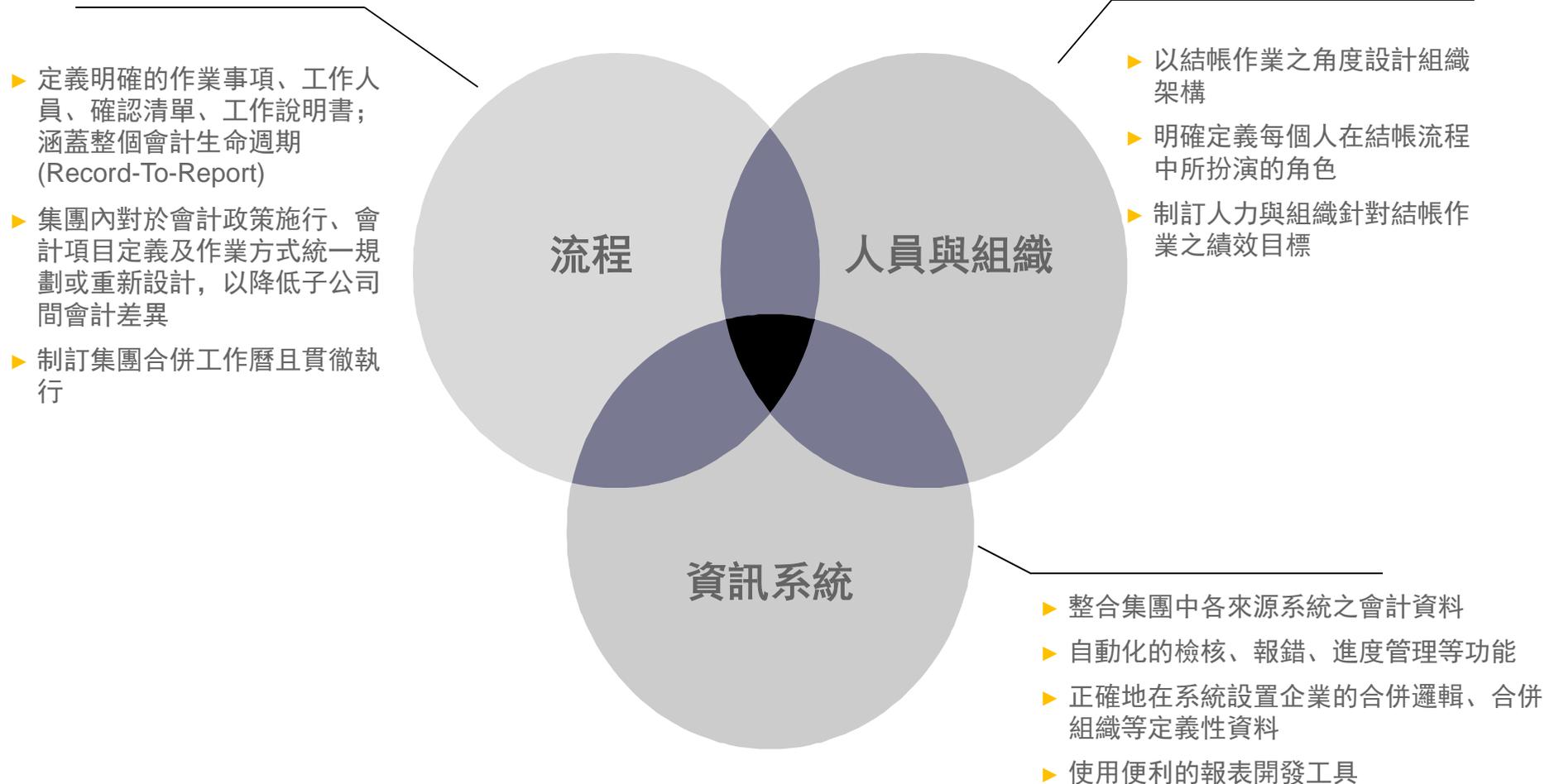
比較事項	資訊系統	Excel作業
建置成本	▶ 高	▶ 低
上手容易度	▶ 須較完整的教育訓練	▶ 上手容易
結帳速度	▶ 較快。雖須於開發初期投入較多時間做流程、需求面的設計與合併的相關設定，但正式運轉後系統能自動化的作業	▶ 較慢，每次皆須繁複的人工作業及來回溝通
報表開發/修改速度	▶ 有後台完整的合併結果，透過報表工具即可快速開發/修改	▶ 公式及資料關聯複雜，不易開發/修改
即時分析報告	▶ 可設定分析邏輯及對應的資料運算設定，搭配報表工具可快速反應新的分析需求	▶ 針對不同的分析需求需要大量的工作時間，無法快速反應
子公司進度及狀態掌握	▶ 擁有各子公司上傳進度及資料狀態管理畫面	▶ 透過文字檔File-server、FTP、Email交換資料，缺乏管理機制
報表整合管理	▶ 統一於集團合併系統上做報表的發布、版本控制等管理	▶ 無版本管理機制，較易混淆
權限及簽核功能	▶ 可針對資料、畫面、報表、查詢做權限控制，針對合併結果、資料及分錄調整亦可做簽核動作	▶ 缺乏權限及簽核功能

合併報表系統導入實施步驟

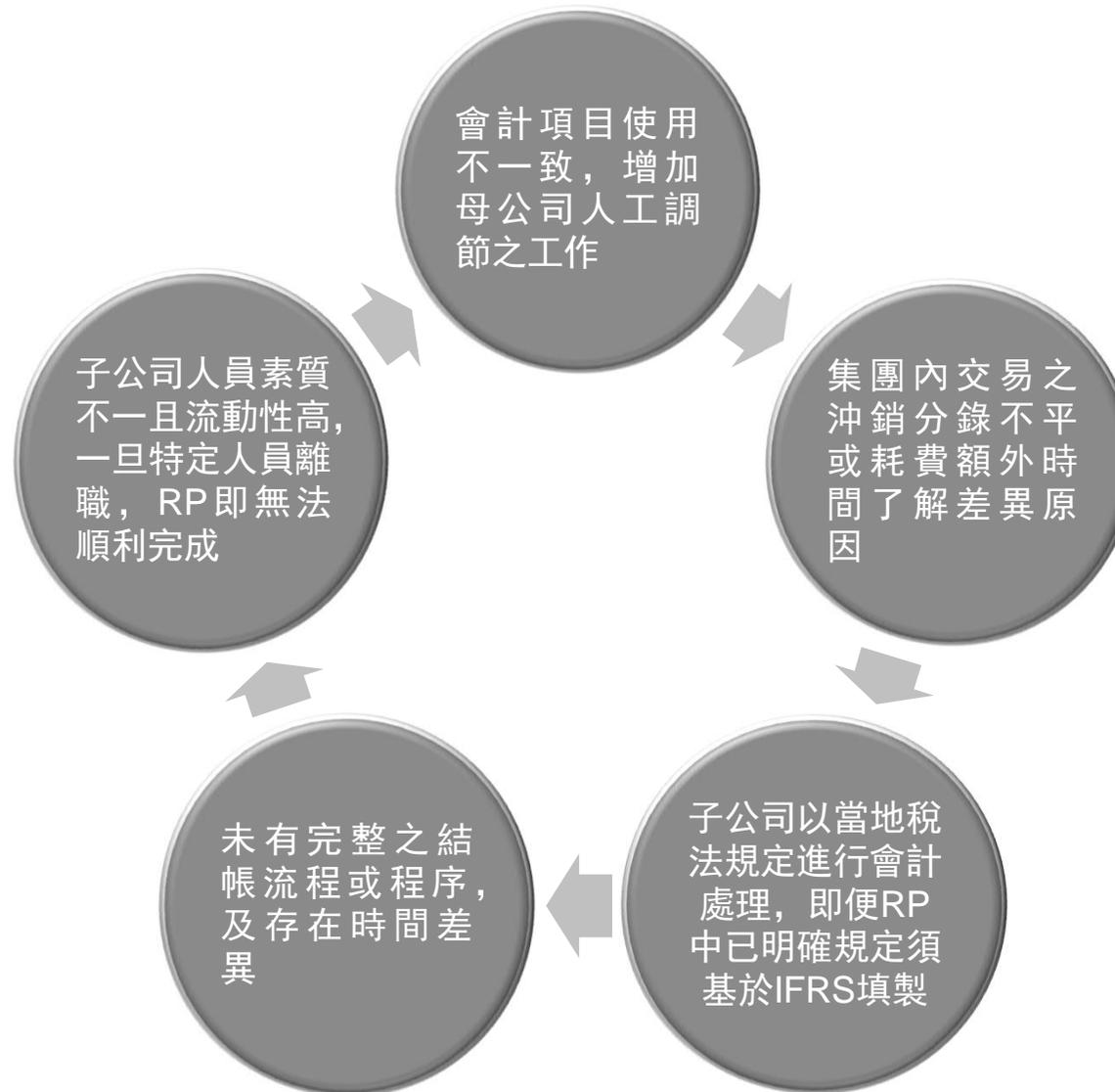


專案管理/變革管理/教育訓練

系統導入成功要素



導入合併資訊系統後可能面臨的問題



關於今日

1
2
3

合併報表編製基本原則與程序

合併報表之編製流程管理與內控制度

合併報表編製資訊系統之導入

實務交流時間



關於安永

安永是全球領先的審計、稅務、交易和諮詢服務機構之一。我們的深刻洞察力和優質服務有助全球各地資本市場和經濟體建立信任和信心。我們致力培養傑出領導人才，通過團隊協作落實我們對所有利益相關者的堅定承諾。因此，我們在為員工、客戶及社群各界建設更美好的商業世界的過程中扮演重要角色。

EY安永是指 Ernst & Young Global Limited 的全球組織，也可指其中一個或多個成員機構，各成員機構都是獨立的法人個體。Ernst & Young Global Limited 是英國一家擔保有限公司，並不向客戶提供服務。有關EY安永如何蒐集及使用個人資料，以及相關個人資料保護之權益敘述，請參考網站 ey.com/privacy。如要進一步了解，請參考EY安永全球的網站 ey.com。

安永台灣是指按中華民國法律登記成立的機構，包括：安永聯合會計師事務所、安永管理顧問股份有限公司、安永諮詢服務股份有限公司、安永企業管理諮詢服務股份有限公司、安永財務管理諮詢服務股份有限公司、安永圓方國際法律事務所及財團法人台北市安永文教基金會。如要進一步了解，請參考安永台灣網站 ey.com/taiwan。

© 2019 安永聯合會計師事務所
版權所有。

APAC No. 14004863

本資料之編製僅為一般資訊目的，並非旨在成為可仰賴的會計、稅務或其他專業建議。請聯繫您的顧問以獲取具體建議。

ey.com/taiwan

加入安永LINE@生活圈
掃描QR code，獲取最新資訊

