

提升發行公司IFRS財務報告 (包含四大表、完整附註與附表) 自行編製能力之實務說明

December 2019

資誠聯合會計師事務所
謝智政 會計師



本件資料內容僅供課程內部討論使用，非屬於對相關議題表示之意見，亦不得援引作為任何權利或利益主張之基礎。

此份資料未經編製者書面之同意，不得任意轉載或做其他目的之使用。

若有任何事實、法令或是政策之變更，編製者保留修正本件資料之權利。



謝智政

Chih-Cheng Hsieh

謝智政 會計師
資誠聯合會計師事務所

 (02) 2729 6666 分機 25215

 Chih-cheng.hsieh@tw.pwc.com



學歷

- 國立台灣大學會計學研究所

經歷

- 資誠聯合會計師事務所審計服務部會計師
- 資誠聯合會計師事務所會計專業諮詢服務主持會計師
- 普華永道中天會計師事務所廈門主持會計師
- 香港 PricewaterhouseCoopers – Hong Kong
- 美國 PricewaterhouseCoopers – Boston
- 中華民國會計師 / 美國麻薩諸塞州會計師

專長 / 產業

- 高科技產業之審計及諮詢服務
- IFRS 及美國會計準則審計及諮詢服務
- 協助企業轉換 IFRS 或美國會計準則相關服務
- 台灣、美國及海外上市及募資輔導服務
- 美國沙氏法案審計及相關諮詢服務

客戶服務經驗

- Asia Pacific Wire & Cable
- Siliconware Precision
- Micron
- Logitech
- Applied Materials
- Biogen Idec
- OmniVison
- Diodes

公開發行公司建立內部控制制度處理準則

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。

公開發行公司之內部控制制度，應包括『**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』作業之控制。

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。

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。

主管機關函令

中華民國108年10月23日_臺證上一字第1080019093號

說明：為強化公司治理，重申財務報告編製（包括四大財務報表、所有附註及附表）係公司管理階層之責任，公司依證券交易法及證券發行人財務報告編製準則等相關規定自行編製財務報告，以符合公司治理精神。

中華民國108年11月25日_臺證上一字第1080021452號

說明：

三、為利公司落實治理機制，再次重申財務報告「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)，另**本公司原則將分5年審查所有公司編製財務報告情形；併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。**

四、請公司將說明三所述事項，**提報董事會報告。**

主管機關函令

中華民國108年12月9日_臺證上一字第1081805654號

說明：

三、查「公開發行公司建立內部控制制度處理準則」有關財務報告編製相關規範摘述如下：

(一)第3條：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，**以合理確保報導具可靠性、及時性、透明性及符合相關規範等目標之達成**，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。

(二)第8條：公司之內部控制制度，**應包括對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)作業之控制。

主管機關函令

中華民國108年12月9日_臺證上一字第1081805654號

說明：

三、查「公開發行公司建立內部控制制度處理準則」有關財務報告編製相關規範摘述如下：

(三)第13條：**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，且應將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列為每年年度稽核計畫之稽核項目，稽核計畫並應確實執行，據以評估公司之內部控制制度，並檢附工作底稿及相關資料等作成稽核報告。

(四)第21條：**公司自行評估內部控制制度之目的，在落實公司自我監督的機制、及時因應環境的改變，以調整內部控制制度之設計及執行，並提昇內部稽核部門的稽核品質及效率；自行評估之範圍，應涵蓋內部控制制度之設計及執行。**執行前項評估，應於內部控制制度訂定自行評估作業之程序及方法，應注意相關法令規章遵循事項並依風險評估結果，決定前項自行評估作業程序及方法，並至少包含下列項目：一、確定應進行測試之控制作業。二、確認應納入自行評估之營運單位。三、評估各項控制作業設計之有效性。四、評估各項控制作業執行之有效性。

主管機關函令

中華民國108年12月9日_臺證上一字第1081805654號

說明：

四、 **有關前函說明四所述「請公司將說明三所述事項，提報董事會報告。」**乙節，具體辦理方式如后：

(一)前函說明三內容係「為利公司落實治理機制，再次重申財務報告『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)，另本公司(即交易所)原則將分5年審查所有公司編製財務報告情形；併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。」，緣本公司審查重點將包含瞭解公司有關前項三、所述內部控制制度之設計及實際執行情形。

(二)提報董事會之內容除應將上述(一)「為利公司...。」文字內容意旨完整布達董事會，俾其知悉函文重點以發揮監督職責。另亦需依前函所述，評估公司為具備「自行編製財務報告能力」，是否有需調整相關內部控制作業之設計及執行等情事，併將具體評估內容、評估結果暨依據評估結果擬具之相關因應措施，於該次或後續董事會儘速提報。

(三)**提報董事會之時點無明確規範，惟應儘速辦理為宜。**

五、本公司審查重點刻正研議中，定案後將適時宣導周知上市公司。

整份合併財務報表之組成

主要報表

- 資產負債表、綜合損益表、權益變動表、現金流量表
- 期中報表與年度報表(包含比較期間)
- 包含合併財務報表及個體財務報表

合併財務報表附註之揭露(包含重大會計政策之彙總)

- 科目餘額明細及交易金額明細之揭露
- 非帳列數或財務資訊之揭露
- 文字性之揭露

證券發行人財務報告編製準則_第四章_個體財務報告_第二十一條

個體財務報告本期損益及其他綜合損益應與合併基礎編製之財務報告中本期損益及其他綜合損益歸屬於母公司業主之分攤數相同，及個體財務報告業主權益應與合併基礎編製之財務報告中歸屬於母公司業主之權益相同。

課程大綱

1. 集團層級控制與前置作業之實務
2. 合併流程與控制之實務
3. 合併財務報表編製程序

集團層級控制與前置作業之實務

1

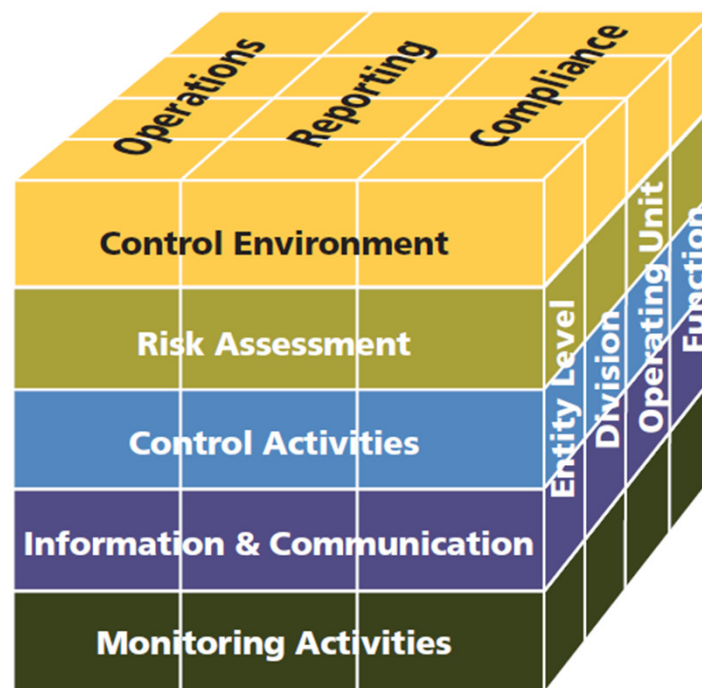
集團層級控制 導入關鍵要素

集團層級控制：集團管理階層針對集團財務報導所設計、付諸實行及維持之控制。

- 建立流程及控制所採用資訊系統或工具
- 所產出之資訊之規劃

- 內部充分溝通及教育訓練有關流程、控制之相關系統與資訊

- 考核
- 追蹤缺失之改善
- 財務報表之複核



- Tone at Top
- 組織、角色與責任
- 成員專業之承諾

- 為達及時可靠財務報導之風險評估

- 建立流程與程序
- 建立合併流程風險之控制

合併報表編製前置作業

確定合併報表編
製組織與權責

辨認合併個體與
關係人

統一集團會計政
策與各項代碼

設計Package
(標準財務資訊)

合併報表編製

確定合併報表編製組織與權責



• 集團合併小組

- **負責擬訂與溝通(相關教育訓練): 集團會計政策、集團財務報導程序手冊、package、合併流程與控制及遵循最新相關法令之新增及修正等**
- 辨認合併個體與關係人
- 合併層級與應報導部門資訊之規劃
- 主導關係人交易對帳與調節流程
- 審核合併個體所填寫之package
- 執行合併程序與審核合併報表

• 合併個體會計主管人員

- 負責package填寫與覆核
- 會計原則差異辨認與調整
- 回覆集團合併小組就package審核提出的疑問

統一會計政策及代碼

確定合併報表編製組織與權責

統一集團會計政策與各項代碼

判斷合併個體與關係人

設計Package

合併報表編製

- **集團會計政策**

- 適用之財務報導架構
- 選擇相同會計政策
- 統一相同會計之應用
- 定期強化及更新集團會計政策

- **各項代碼**

- 法人組織(含合併個體與關係人)代碼
- 會計科目代碼
- 明細項目代碼
- 關係企業交易事項代碼

判斷合併個體

確定合併報表編製組織與權責

統一集團會計政策與各項代碼

判斷合併個體與關係人

設計Package

合併報表編製

- **合併個體**
 - 100%控制個體
 - 非100%控制個體
- **非合併個體-關係人**
 - 股權投資
 - 無股權投資

設計Package(標準財務資訊)

確定合併報表編製組織與權責

統一集團會計政策與各項代碼

判斷合併個體與關係人

設計Package

合併報表編製

- 目的
- 內容
- 編製頻率
- **編製Package指引
(含集團會計政策與
實務指引)**
- 輸入介面
- 自動檢核與勾稽

合併報表編製

確定合併報表編製組織與權責

統一集團會計政策與各項代碼

判斷合併個體與關係人

設計Package

合併報表編製

- 合併群組的規劃與調整
- 匯入**package**
- 報表之幣別換算
- 核對關係企業交易
- 合併與沖銷
- 產生相關工作底稿
- 合併報表與明細資料

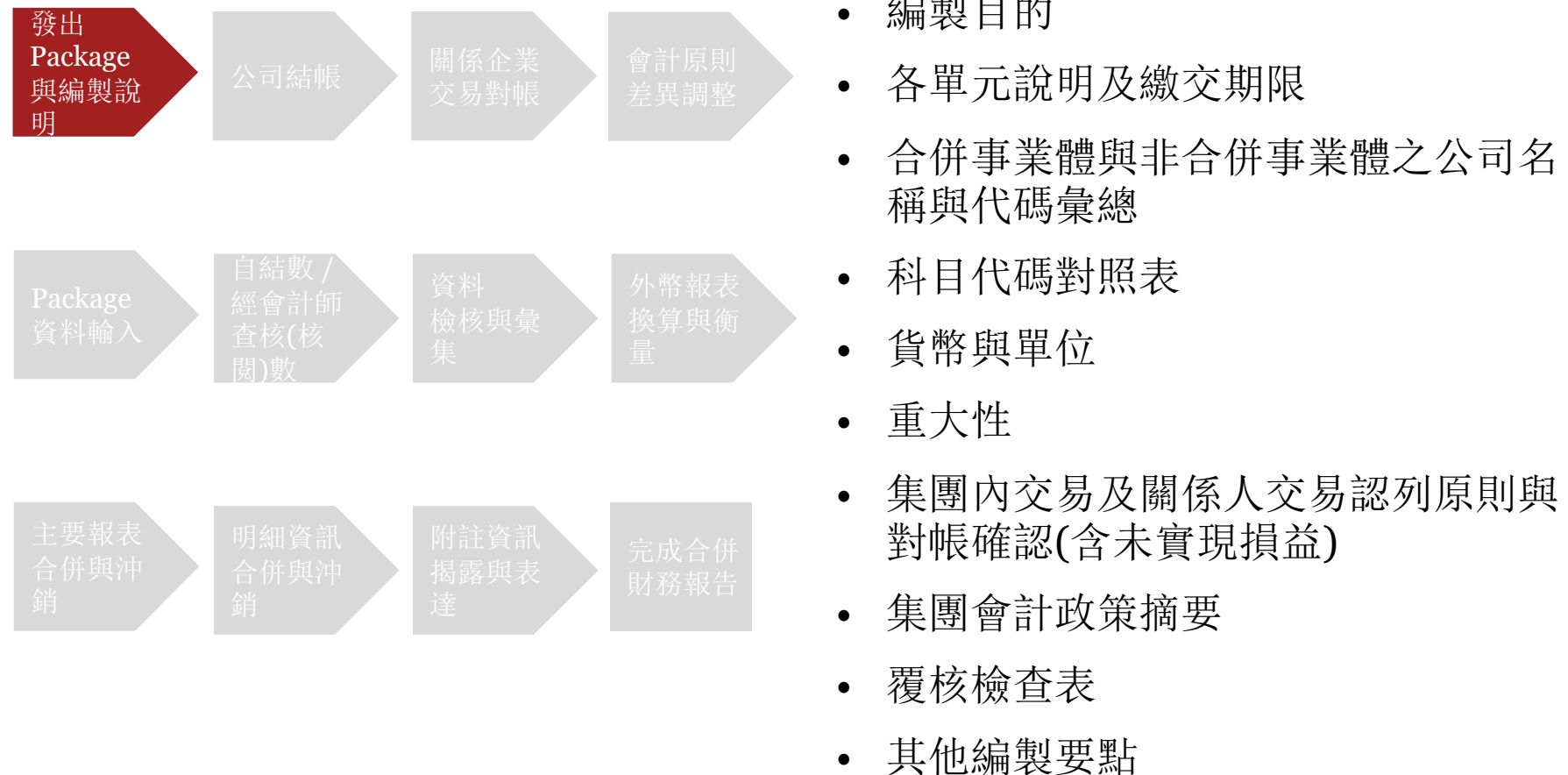
合併流程與控制之實務

2

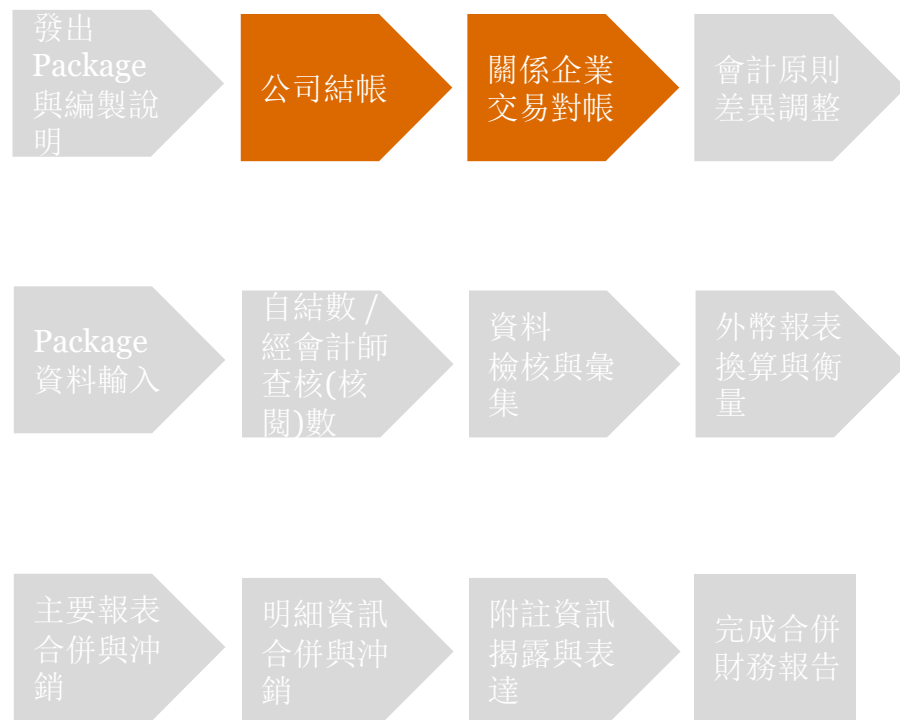
合併流程與控制



Package編製說明(集團報導指示)

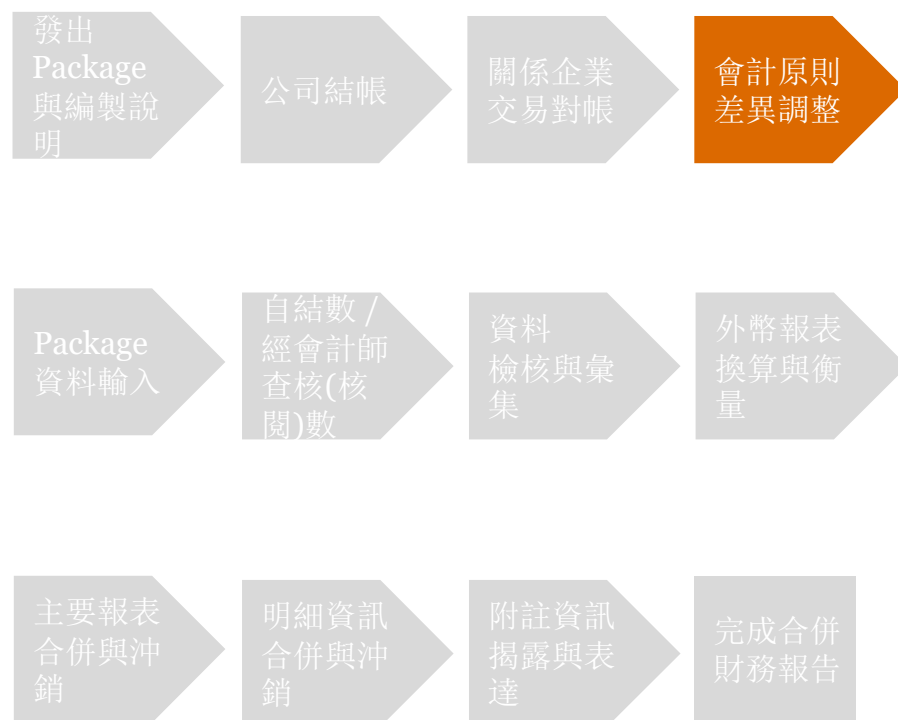


關係企業交易對帳



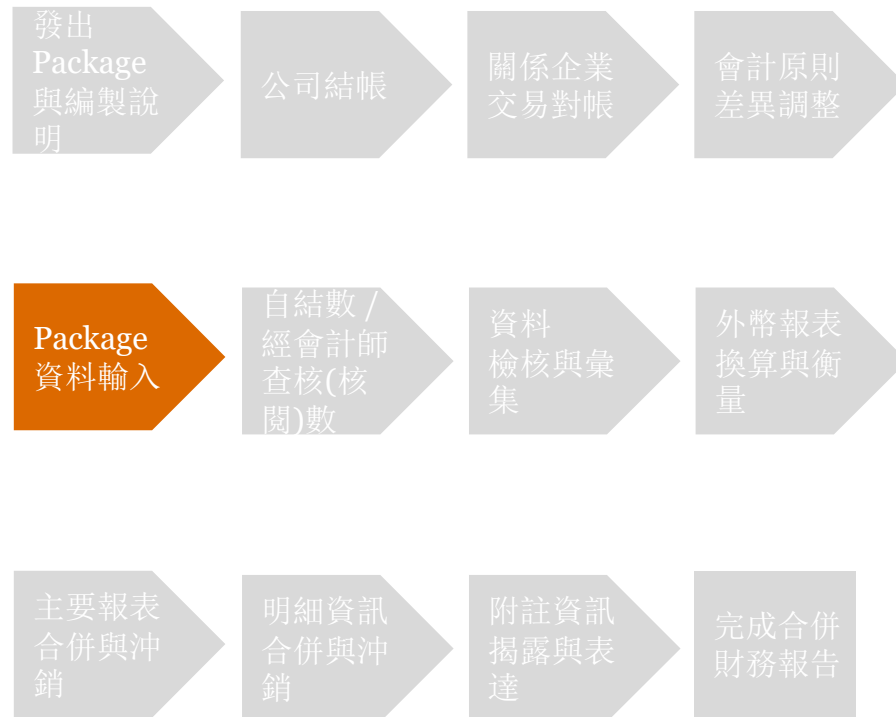
- 關係企業交易種類
 - 順流、逆流與側流交易
 - 進銷貨、收益與損費、固定資產與無形資產移轉、應收應付、預收預付、資金融通、背書保證、投資
- 雙方交易之認列時點
- 對帳幣別與對帳確認
 - 交易金額與科目餘額
- 未(已)實現利益(損失)的計算
- 合併個體與非合併個體(關聯企業)之區分

會計原則差異調整



- 組成個體與集團編製財務報表間所採用會計原則之差異
- 會計原則差異之前後期調整
- 固定資產之攤提政策
- 財務報導結束日之一致性

Package資料輸入



- **主要內容**

- 第一部份：主要財務報表
- 第二部份：科目明細(變動)表
- 第三部份：關係企業交易資訊
- 第四部份：其他補充揭露資訊

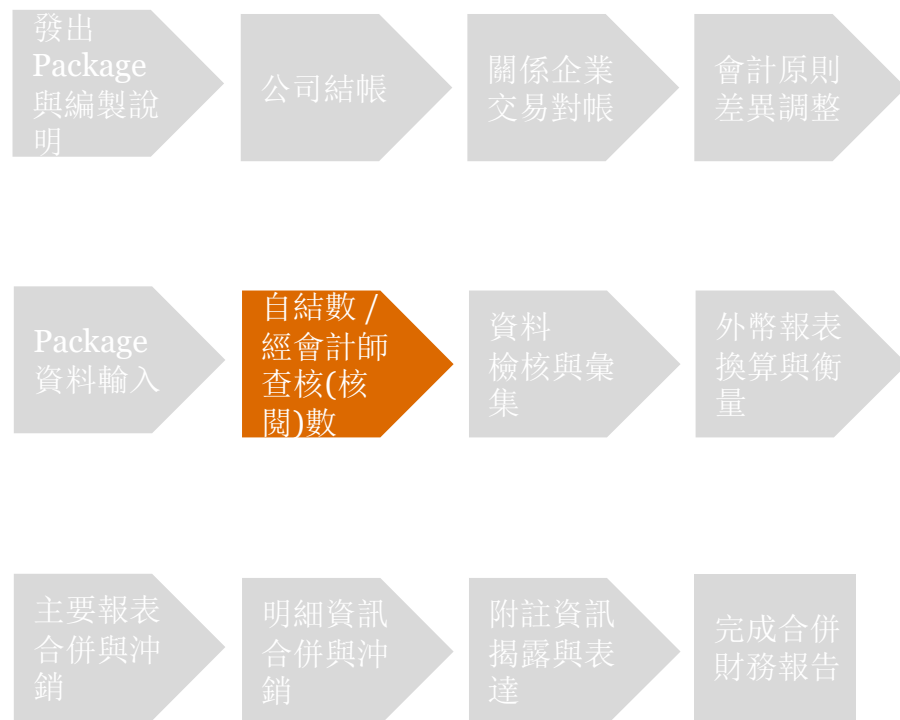
- **輸入介面**

- **Excel** 檔案人工輸入
- **Web** 介面人工輸入
- 輸入介面與會計系統結合

- **基本檢核與勾稽**

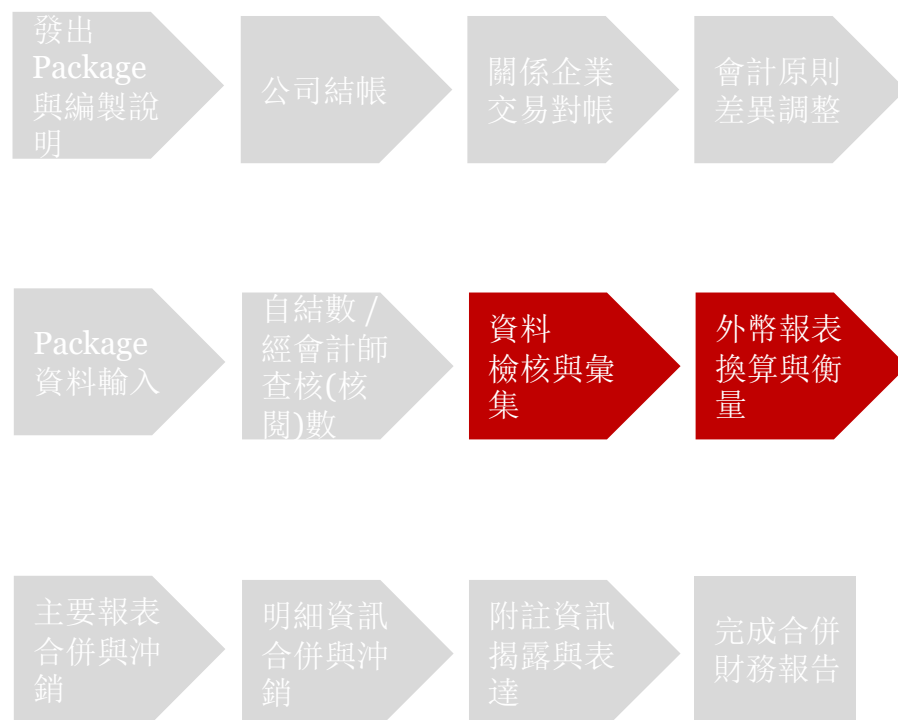
- **主管覆核**

財務報表為自結數 / 經會計師查核(核閱)數



- **組成個體之財務報告是否須經會計師查核或核閱**
 - 對package查核程度或核閱
 - 對package的查核意見(核閱報告)與保留事項
 - 查核備忘錄
 - 會計原則差異
 - 期後報導事項
 - 其他與查核(核閱)攸關事項
- **掌握提供予集團合併小組之時程規劃**

Package檢核、彙集與報表轉換



- **Package檢核與彙集**

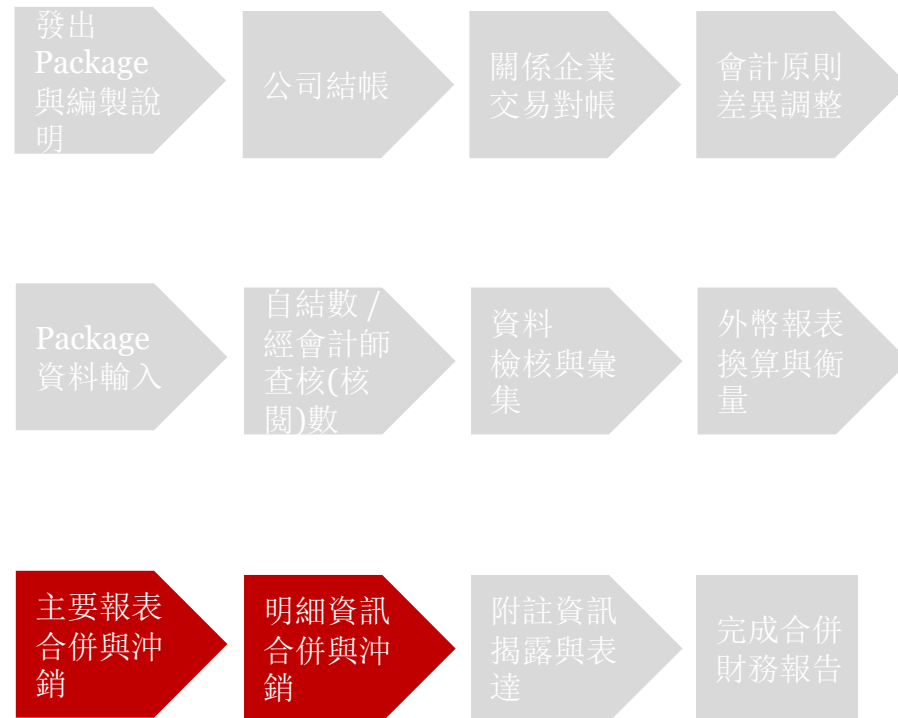
- 輸入資料的完整性
- 金額基本勾稽檢核
- 關係企業交易檢核
- 是否所有Package是否全部彙集

- **集團組織架構與合併群組之考量 (內部管理與財務報表揭露)**

- **外幣報表之轉換**

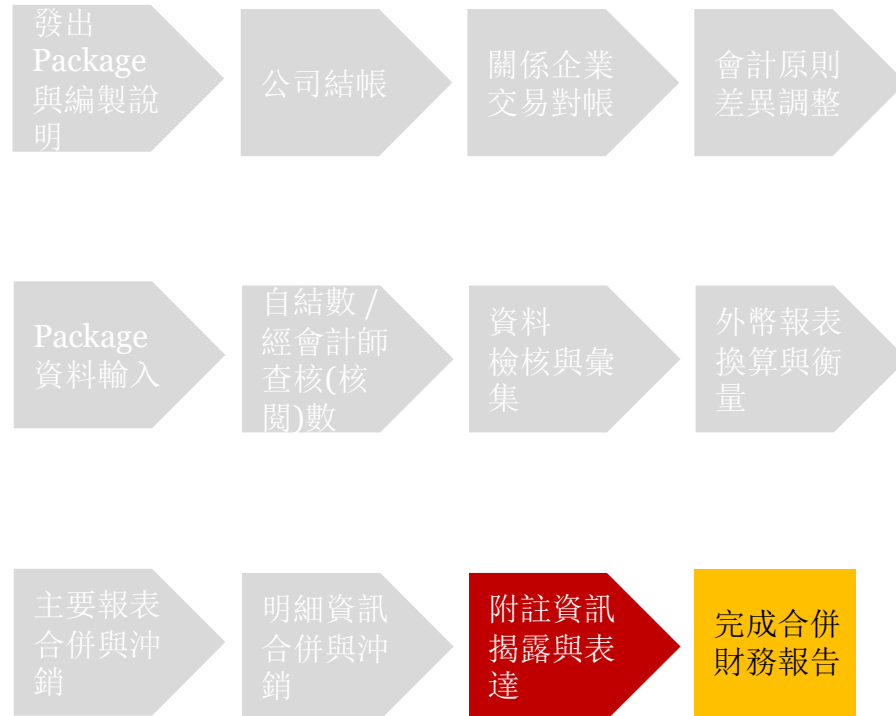
- 功能性貨幣的判定
- 外幣的匯率，採用一致性
- 報表之換算

合併與沖銷



- 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份額、商譽與累積換算調整數、非控制權益
 - 關係企業銷貨與進貨、收益與損費
- 關係企業應收與應付、預收與預付
 - 關係企業固定資產與無形資產移轉
 - 關係企業未實現(內部)交易損益
- 依據所完成合併資訊，編製合併現金流量表與權益變動表

完成合併報告



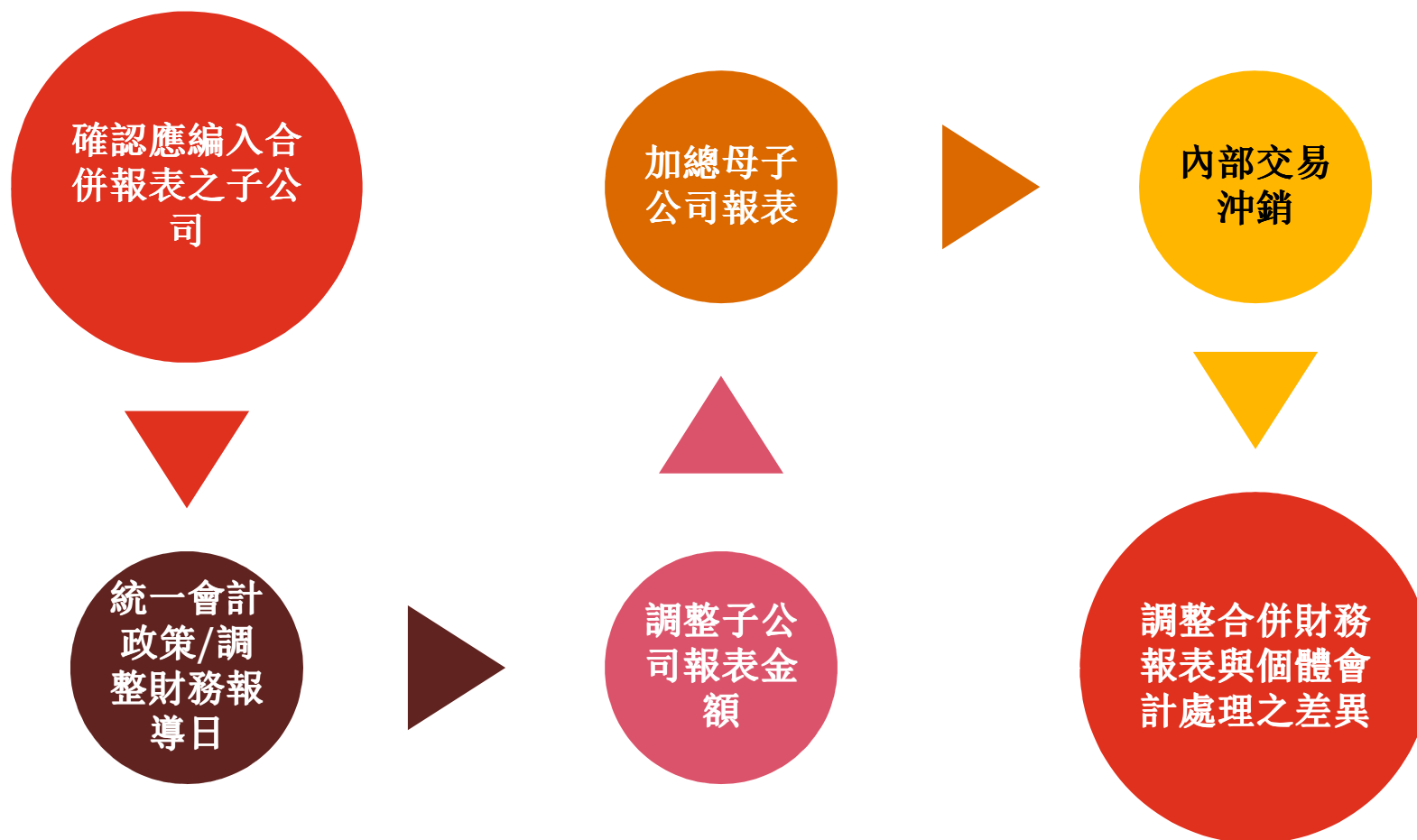
- **整合合併個體與集團層級之附註資訊**
 - 明細與變動表(含關係人交易與附註十三資訊)、重要承諾與或有負債、期後報導事項及其他
 - 資本管理、財務風險管理及重大財務風險之性質及政策(如，應收款帳齡與信用品質、非衍生性或衍生性負債到期日金額揭露、利率與匯率敏感度分析)
 - 金融資產與負債之公允價值估計揭露
 - 其他重大交易事項或事件(如，重大資產減損、待處分與停業、併購、法律事項、災害等)
 - 期後事項
- **考量集團合併報表層級之調整與分類**
- **合併報告覆核**

合併財務報表編製程序

3

合併財務報表編製程序

會計作業程序



合併財務報表

國際財務報導準則第10號 (IFRS 10)

目的：

對一個體**控制**一個或多個其他個體時建立合併財務報表之表達及編製原則。

定義：

指**集團**之財務報表，其中將**母公司及子公司**之資產、負債、權益、收益、費損及現金流量以如同屬**單一經濟個體**者表達。

集團：母公司及其子公司。

母公司：控制一個或多個個體之個體。

子公司：受另一個體控制之個體。

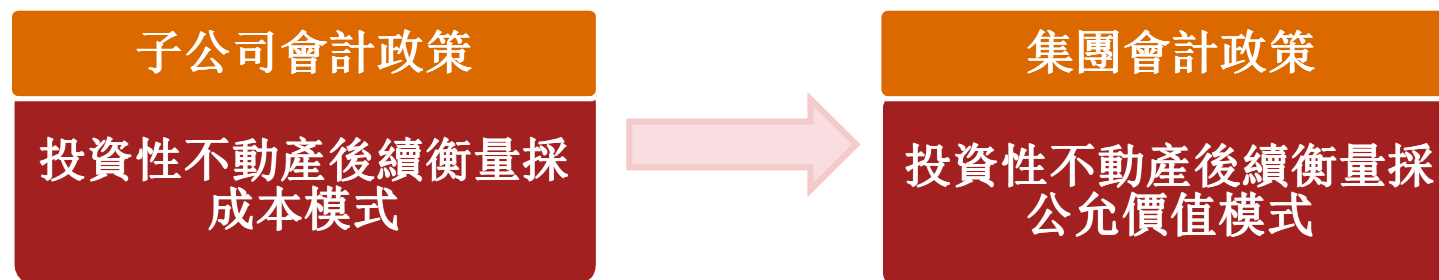
統一會計政策

(IFRS 10.19)

- 母公司應對類似情況下之相似交易及事項採用統一會計政策編製合併財務報表。

(IFRS 10.B87)

- 若集團中之成員對類似情況下之相似交易及事項所採用之會計政策，與合併財務報表所採用者不同，則編製合併財務報表時，應對該集團成員之財務報表予以適當調整，以確保遵循集團之會計政策。



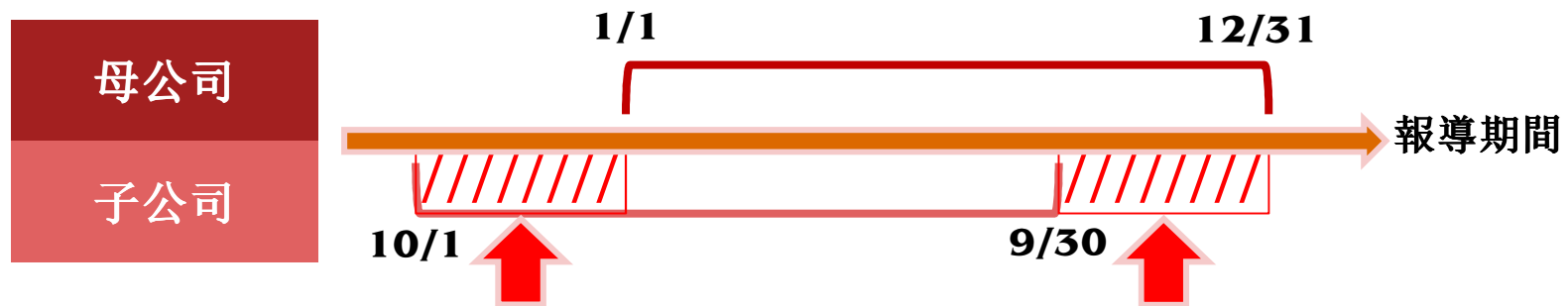
報導結束日

(IFRS 10.B92)

- 用以編製合併財務報表之母公司及子公司財務報表，應有相同之報導日。如有不同時，子公司應編製與母公司財務報導日同日之額外財務資訊。

(IFRS 10.B93)

- 若實務上不可行，則母公司應使用子公司最近財務報表，並調整該等財務報表日與合併財務報表日之間所發生之重大交易或事項之影響。子公司財務報表日與合併財務報表日之差異不得超過三個月。



金額衡量

對子公司之投資帳面金額 ≠ 子公司股權淨值

(IFRS 10.20)

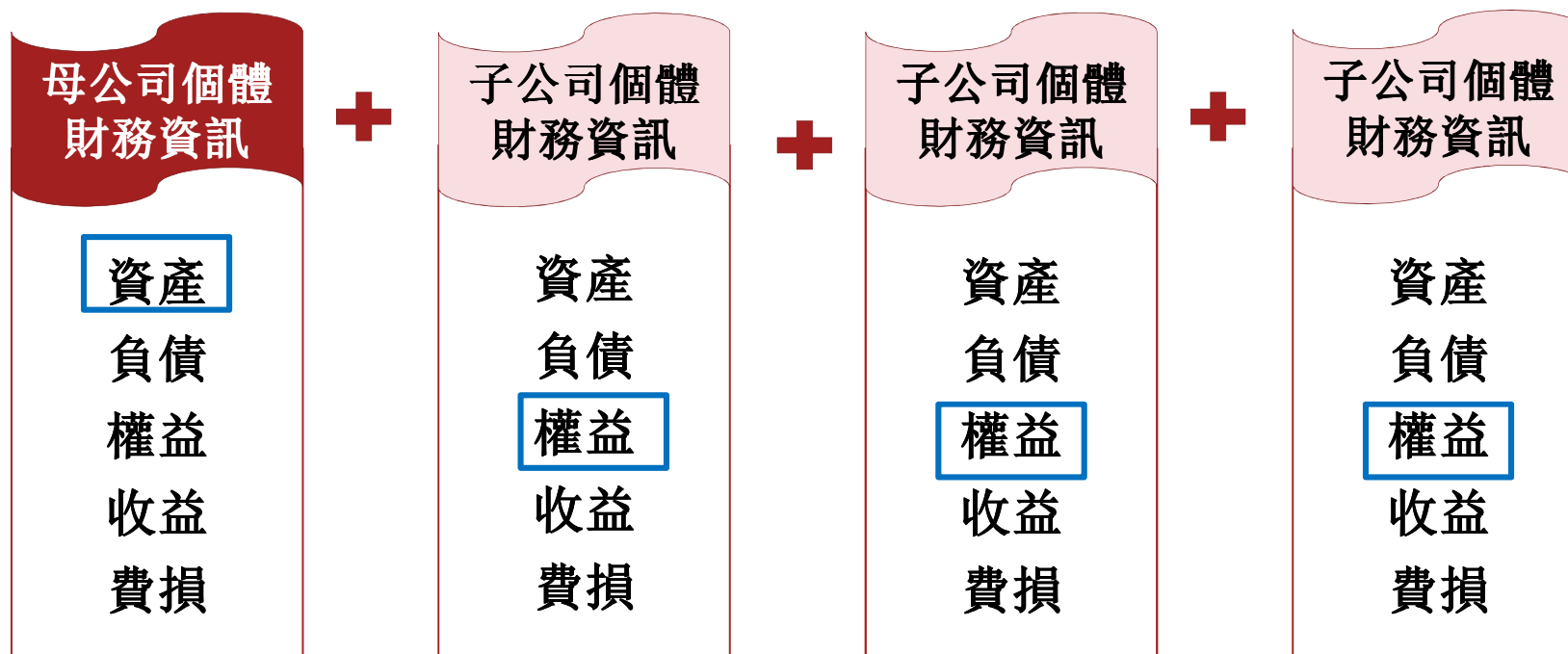
- 將被投資者納入合併財務報表，應自投資者取得被投資者之控制時開始，並於投資者喪失對被投資者之控制時終止。

(IFRS 10.B88)

- 企業應自對子公司取得控制之日起至終止控制之日止，將子公司之收益及費損包含於合併財務報表。子公司之收益及費損應以收購日合併財務報表所認列資產及負債之金額為基礎。例如，收購日後於合併綜合損益表中認列之折舊費用，應以收購日合併財務報表中認列相關折舊性資產之公允價值為基礎。

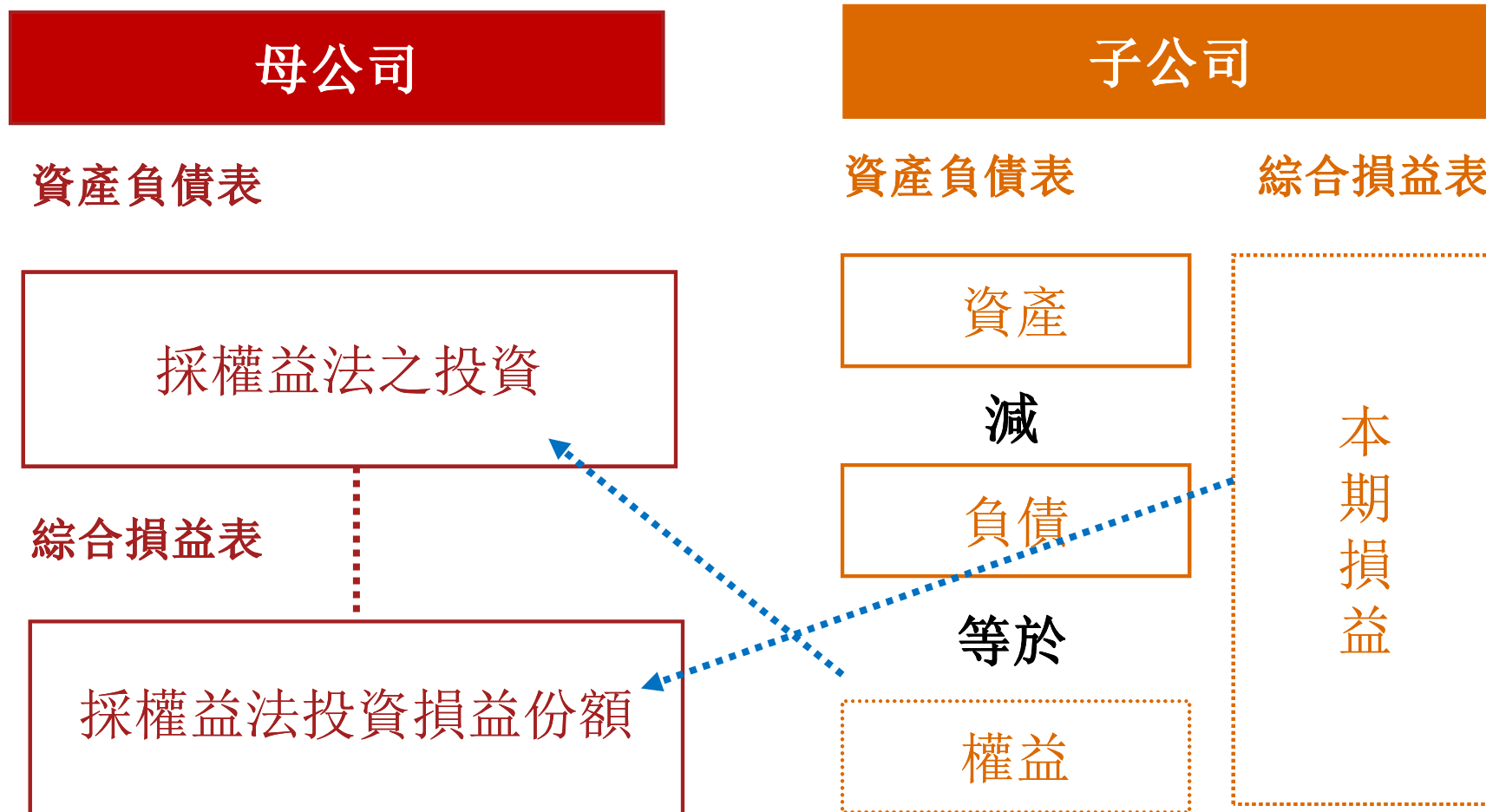


加總母子公司報表



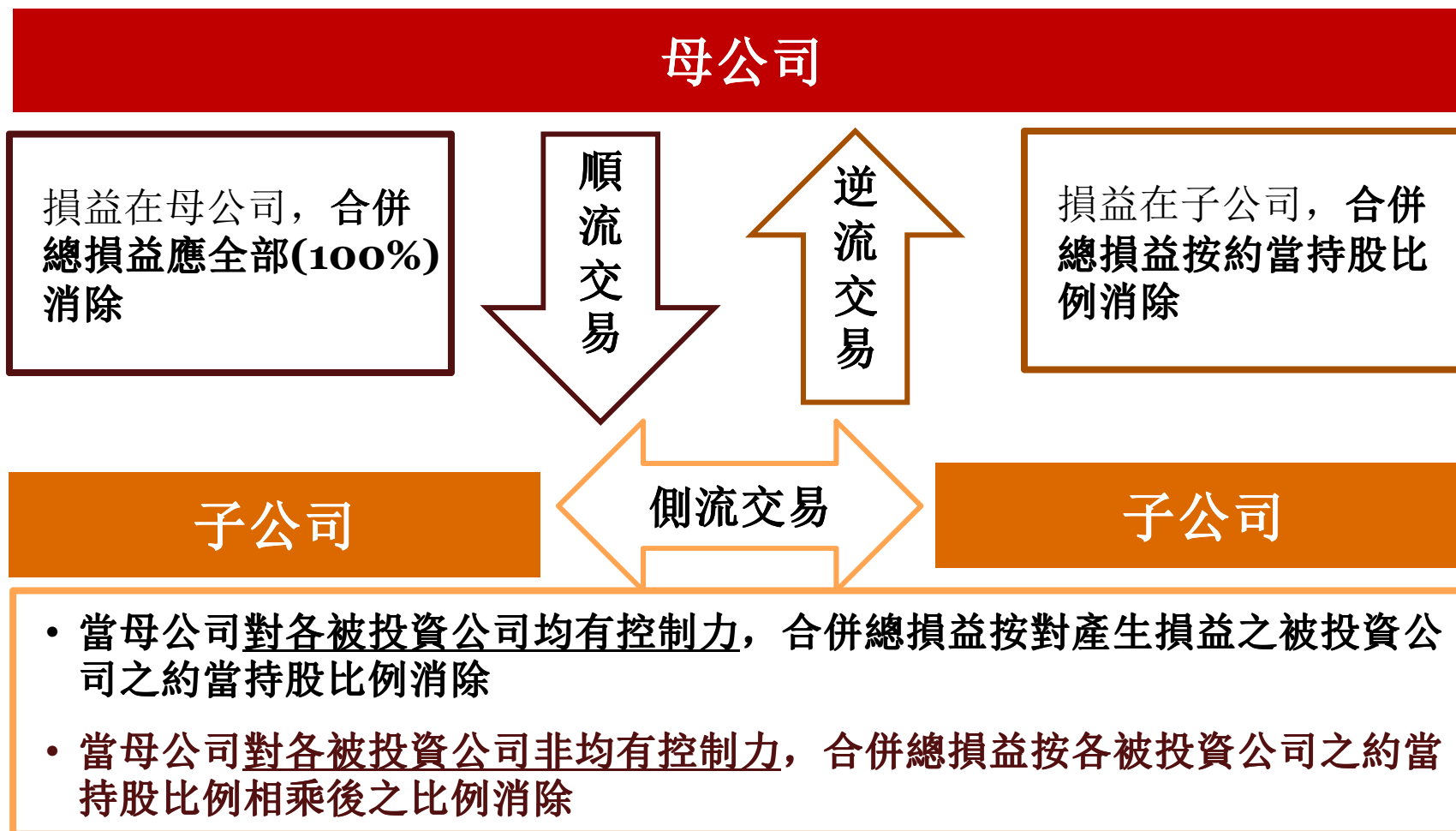
加總母子公司報表

母公司投資與子公司報表之關聯



集團間內部交易沖銷

內部交易沖銷原則



合併財務報表與個體會計處理之差異

租賃vs自用資產【舉例】

母公司不動產



出租予子公司使用

母公司個體報表

投資性不動產
租賃交易

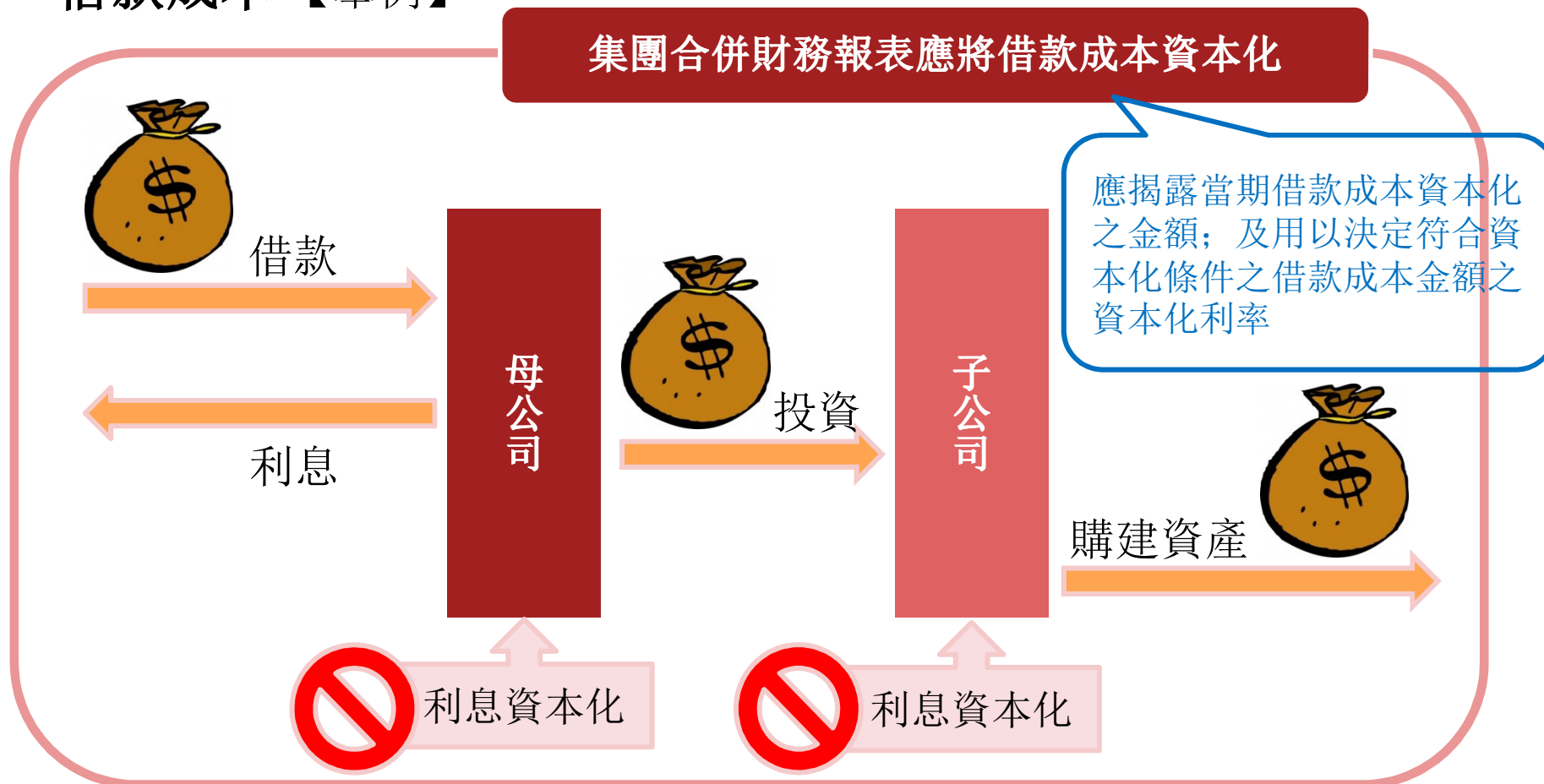
合併財務報表

自用不動產
無租賃交易

合併財務報表與個體會計處理之差異

借款成本【舉例】

集團合併財務報表應將借款成本資本化



Thank you

pwc.tw

© 2019 PwC. All rights reserved. Not for further distribution without the permission of PwC. “PwC” refers to the network of member firms of PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL), or, as the context requires, individual member firms of the PwC network. Each member firm is a separate legal entity and does not act as agent of PwCIL or any other member firm. PwCIL does not provide any services to clients. PwCIL is not responsible or liable for the acts or omissions of any of its member firms nor can it control the exercise of their professional judgment or bind them in any way. No member firm is responsible or liable for the acts or omissions of any other member firm nor can it control the exercise of another member firm’s professional judgment or bind another member firm or PwCIL in any way.