

## 合併綜合損益表

合併收入	\$ XXX
合併COGS	(XXX)
合併毛利	\$ XXX
合併費用	(XXX)
合併營業淨利	\$ XXX
<b>推定遞迴權益</b>	XXX
合併稅前淨利	\$ XXX
<b>合併所得稅</b>	(XXX)
① 合併淨利	\$ XXX
② 其他綜合淨利(OCI)	XX (附註)
本期綜合淨利	<u>\$ XXX</u>

① 合併淨利	
歸屬於母M (CI)	
非控制權益N (NCI)	
② 其他綜合淨利(OCI)	
控制權益之OCI	
非控制權益淨利OCI	

故 IAS1 規定合併應採 **追溯法**

合併淨利 → 歸母NI

→ NCI

OCI

本期綜合淨利 → 歸母

歸非控

**未強制** 超過 附註 OCI 之

控制權益 OCI

NCI OCI

## 權益變動表 = 母公司權益

1/1 保留盈餘	\$ XXX
加: 淨利	XXX
減: 股利	(XXX)
1/1 保留盈餘	<u>\$ XXX</u>
1/1 其他權益	\$ XXX
本期其他綜合損益	XXX
1/1 其他權益	<u>\$ XXX</u>

## 合併資產負債表

合併資產	合併負債
<b>商譽</b>	股本
	保留盈餘 ←
	其他權益 ←
	非控制權益(NCI)
合併總資產	合併負債及權益

Notes: 合併B/L之權益為母公司之權益 (不含NCI)

**商譽** 係透過合併沖銷底稿產生

原被收購者帳上之商譽不得認列

**商譽** 產生之遞延所得稅負債, 亦不予認列

Notes: NCI 為合併M之分配, 並非決定合併之因素。

商譽:

① IAS 12 允許厚始認列商譽所產生 DTL

如未認列 DTL, 後續之變動, 視為厚始認列商譽所致, 故亦不予認列 DTL

② 如商譽產生之 DTA, 應予認列

a. 帳上 GW < 課稅 GW  $\Rightarrow$  DTA 應認列

b. 如有母子公司虧損所產生 DTA  $\Rightarrow$  不得沖減 GW  $\Rightarrow$

c. 如有子公司虧損所產生 DTA  $\Rightarrow$  應調整 GW  $\Rightarrow$



③ 有關 GW 之 DTL, 若非厚始認列 GW 所產生者, 可認列 DTL (即: 課稅基礎推測)

ex: 帳上 GW 為 334,000, 則商譽之課稅基礎為 ① 400,000 ② 300,000, 較平 20%

試求 GW, DTA, DTL 為何?

(林) 課稅 ① 假設 GW = X, DTA:  $(400000 - X) \times 0.2$

$X + (400000 - X) \times 0.2 = 334000$

$X = 317,500$

$DTA = 334000 - 317,500 = 16,500$

$DTA = 16,500$

$DTL = 0$

$GW = 317,500$

{	DTA	16,500
	GW	16,500

ex: 如收購子公司產生 GW 為 120,000, 其母子公司合併前 Loss 360,000, 試求分錄: (較平 20%)

①  $360000 \times 0.2 = 72,000$  (DTA)

{	DTA	72,000
	GW	72,000

$GW = 120,000 - 72,000 = 48,000$

② GW

BV	334,000
TB	300,000

34,000 應課稅

$DTA = 0$

$DTL = 0$  不得認列

$GW = 334,000$

而後續帳上 GW 雖減損, 但課稅基礎產生暫時性差異視為厚始認列所致, 故不得認列 DTL

① 子公司合併前 Loss 360,000

② 母公司合併前 Loss 360,000, 試求分錄: (較平 20%)

②  $360000 \times 0.2 = 72,000$  (DTA)

{	DTA	72,000
	Tax Exp	72,000

$GW = 120,000$

## 合併現金流量表

營業活動之現金流量

合併淨利\*

¥xxx

不影響CF之收益費損

- 投資收益(投資之收回)      ¥(xxx)

± 出售PPE損益                      xxx

+ 折舊及攤銷費用                  xxx

± 其他營業外收支                      xxx      xxx

合併CA及CL變動數

± CA變動數                              ¥ xxx

± CL變動數                              xxx      xxx

營運產生之現金流量

¥xxx

± 支付、收取利息                      xxx

± 支付、收取股利 (母、子、孫公司) (收到投資收益)      xxx

- 支付所得稅                              (xxx)

營業活動產生之現金流量

¥xxx

± 購買、出售PPE, IA...                  ¥xxx

投資活動產生之現金流量

xxx

+ 現金增資(母公司)                      ¥xxx

± 發行、贖回BP                          xxx

+ 子現增歸屬於非控股權益              xxx

籌資活動產生之現金流量

xxx

± 匯率影響數(only 跟時間的)

xxx ← 不常考

本期合併現金增減數

¥xxx

加: 期初合併現金

xxx

期末合併現金

¥xxx

← 等於合併財報現金

合併現金流量表:

CS		APIC		RE		NCI	
減值	% XXX <b>現增</b>	融新行 控制下 之股權變動	% XXX <b>現增</b> 控制下 之股權變動	母公司 發放DI	% XXX 控制權淨利 CFI	子公司 發放DI	% XXX 非控制權益淨利 NCFI
	% XXX		% XXX		% XXX		% XXX
投資關聯企業		PPE (總額)		AD		Cash	
% XXX	投資之收入	% XXX	購置	出售	% XXX	AD	出售損失
	投資發放DI		出售	出售	投資 (CFO)	出售利益	PPE
% XXX		% XXX			% XXX		

⇒ { Cash xx (CFI)  
AD xx  
出售損失 xx (CFO)  
出售利益 xx (CFO)  
PPE xx

Notes: ① **形成控制**及**喪失控制**時現金流量 ⇒ CFI (包含子公司帳上現金)

② 其他不影響控制之現金流量 ⇒ CFF

③ 母子公司間之現金流量(如同交際..) ⇒ 不影響CF

④ 如母公司並非100%擁有子公司時,  
基于公司辦理現增, 應就屬於**非控之部分** ⇒ CFF

⑤ 合併之現金流量表應從**合併日**開始編起

⑥ **不影響現金流量**之重大投資、籌資活動 ⇒ 應附註揭露於B/S  
ex: 發行即取得土地 並非揭露於CF

⑦ 投資活動及籌資活動, 原則上應採**總額法**

⑧ 投資收益及融資成本

收到利息收入 CFO CFI

支付利息支出 CFO CFF

收到股利收入 CFO CFI

支付股利支出 CFO CFF

⇒ 左列4項各自為正, 擇一採用

各期原則上**應一致** for 可比性

CHA SHIN Notes: **非A**收購子公司 ⇒ CFI 僅有母之轉帳流出, %CF = 轉帳母CF + 轉帳子CF

### 合併外幣現金流量表

- (一) 計算比較合併外幣各項之淨變動數
- (二) 計算國外營運機構個別資產、負債之換算調整數
  1. 變動在年度中平均發生
  2. 變動發生於特定期日

(三) 合併C/P之匯率影響數 (only 現金科目)  
(平均利率)

圖示:

	期初餘額	期末餘額	變動數	匯率變動影響數	淨變動數增加(減)
現金	xxx	xxx	xxx	現金的匯率影響數	xxx
長期投資(淨額)	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
應付帳款					
其他資產				母認列OCI之影響數	
非控制權益	xxx	xxx	xxx	OCI之換算調整數	NCI之限制

C/P 長期投資 → 變動數  
 該科目變動導致C/P現金之增加(減少) A/P, S/P 增加 A/R, S/P 減少

PPE (淨額)		RE		NCI	
xxx	出售折舊	xxx	母認列 OCI	xxx	OCI之換算調整數
購買	匯率影響數			不影響	
% xxx		% xxx		% xxx	

為母列RE, 又有  
 子公司才有匯率影響數  
 故CS, RE, A/P/L  
 沒有匯率影響數

例：高雄公司於X1年1月1日支付新台幣\$844,800購入日本本田公司80%權而對本田公司取得控制，當時本田公司除未入帳專利權外，其他可辨認資產、負債之帳面金額均等於公允價值，且此合併無商譽。該專利權自收購日起尚有20年效益期間。本田公司以日元為功能性貨幣，其他資料如下：

1. X1年6月30日高雄公司借款新台幣\$900,000予本田公司，該項貸款屬於短期性質，當日匯率為0.24。本田公司於X2年1月1日償還高雄公司借款，新台幣\$900,000。

2. 本田公司於X2年8月1日購入土地一筆日元\$1,200,000，需時日元匯率為0.3。高雄公司及本田公司於X2年均未增購設備，亦未處分土地及設備。

3. 除淨利及發放股利外，高雄公司與本田公司之權益均未變動，並將發放股利歸類為籌資活動。

4. 高雄公司之功能性貨幣為新台幣，並以新台幣編製合併報表，相關資料如下：

	X1年度		X2年度	
	本田(外幣)	合併(台幣)	本田(外幣)	合併(台幣)
綜合損益表				
銷貨收入	3,200,000	2,816,000	3,600,000	4,083,000
銷貨成本	(1,920,000)	(1,690,000)	(2,240,000)	(2,950,000)
折舊費用	(240,000)	(221,000)	(240,000)	(131,600)
其他費用	(560,000)	(233,000)	(914,000)	(633,000)
兌換損益	150,000	225,300	-	40,000
本期淨利	630,000	897,300	206,000	408,400
非控制權益淨利		27,140		8,964
控制權益淨利		870,160		399,436
權益變動表				
期初保留盈餘	1,600,000	2,000,000	1,910,000	2,630,160
本期淨利	630,000	870,160	206,000	399,436
股利	(320,000)	(240,000)	(150,000)	(238,560)
期末保留盈餘	1,910,000	2,630,160	1,966,000	2,791,036
資產負債表				
現金	880,000	1,149,000	643,000	876,000
應收帳款	2,590,000	4,648,000	1,600,000	3,370,000
存貨	1,440,000	1,350,000	800,000	1,444,000
土地	3,400,000	3,104,000	4,600,000	3,680,000
設備	800,000	500,000	560,000	406,800
專利權	-	190,000	-	223,200
	9,110,000	10,941,000	8,203,000	10,000,000
應付帳款	1,200,000	3,925,020	3,837,000	2,518,640
應付高雄公司款	3,600,000	-	-	-
股本	2,400,000	4,000,000	2,400,000	4,000,000
保留盈餘	1,910,000	2,630,160	1,966,000	2,791,036
其他權益-兌換差額	-	132,320	-	374,992
非控制權益	-	253,500	-	315,332
	9,110,000	10,941,000	8,203,000	10,000,000

相關匯率如下：

	1月1日	股利發放日	平均	12月31日
X1年	0.22	0.28	0.23	0.25
X2年	0.25	0.26	0.27	0.31

母公司與子公司

X2年度各項變動彙總表

	期初餘額	期末餘額	X2年變動額	匯率變動影響	淨變動增減額
現金	1,149,000	876,000	(273,000)	5,820	(278,820)
應收帳款	4,648,000	3,370,000	(1,278,000)	115,800	(1,393,800)
存貨	1,350,000	1,444,000	94,000	60,800	33,200
土地	3,104,000	3,680,000	576,000	>16,000	360,000
設備(淨額)	500,000	406,800	(93,200)	35,400	(131,600)
專利權(淨額)	190,000	223,200	33,200	4,000	(10,800)
合計	10,941,000	10,000,000	(941,000)	482,820	(1,421,820)
應付帳款	3,925,020	2,518,640	(1,406,380)	177,480	(1,583,860)
股本	4,000,000	4,000,000	-	-	-
保留盈餘	2,630,160	2,791,036	160,876	-	160,876
其他權益-兌換差額	132,320	374,992	>42,672	242,672	-
非控制權益	253,500	315,332	61,832	60,668	1,164
合計	10,941,000	10,000,000	(941,000)	482,820	(1,421,820)

$GW = 3,540,000 + 96,000 - 480,000 = 0$   
 $\frac{480,000}{800,000} = 40\%$

子Cash	匯率	Rate	NTD	子AR	匯率	Rate	NTD
1/800,000	0.25	>20,000		1/250,000	0.25	62,500	
2/360,000	0.25	(90,000)		(990,000)	0.27	(267,300)	
3/120,000	0.3	(36,000)				115,800	
4/120,000	0.26	(31,000)		1/160,000	0.31	49,600	
5/473,500	0.27	127,350	5820				
6/420,000	0.31	199,350					

NCI  
 $253,500$   
 $60,668$   
 $8764$   
 315,332

NCI 0.2 - 兌換  
 $= (374,992 - 132,320) \times 0.2 = 60,668$

子存	匯率	Rate	NTD	子生	匯率	Rate	NTD
1/140,000	0.25	36,000		1/390,000	0.25	83,000	
2/640,000	0.27	(173,600)		3/120,000	0.3	36,000	
		60,800				216,000	
4/800,000	0.31	>48,000		4/600,000	0.31	140,600	

RE

2630,160
399,436
2791,036

DI 285,560

子PE	匯率	Rate	NTD	子剩	匯率	Rate	NTD
1/800,000	0.25	20,000		1/0	0.25	199,000	
2/400,000	0.27	(69,000)		2/0	0.27	(19,800)	
		38,900				44,000	
3/600,000	0.31	173,600		4/0	0.31	223,200	

但合併CF之Dop: 131,600 (3%)

但合併CF之撥銷: 10,800

子AP	匯率	Rate	NTD
1/120,000	0.25	30,000	
2/267,000	0.27	71,990	
		177,480	
3/387,000	0.31	119,920	

高雄公司  
合併現金流量表  
X2年度

## 營業活動之現金流量：

合併淨利		\$408,400
折舊費用	\$131,600	
專利權攤銷費用	10,800	
應收帳款減少	139,800	
存貨增加	(33,200)	
應付帳款減少	(158,800)	(80,860)

## 營業活動之現金流量

\$327,540

## 投資活動之現金流量：

購買土地	\$ (360,000)	
投資活動之現金流量		(360,000)

## 籌資活動之現金流量：

母公司支付股利	\$ (238,560)	
子公司支付股利給NCI	(7,800)	
籌資活動之現金流量		(246,360)

## 匯率影響數

5,820

本期現金增減數 \$ (273,000)

期初現金 1,149,000

期末現金 \$ 876,000



### 企業合併：外部擴張

1. 吸收合併：A+B → A

2. 創設合併：A+B → C

一定有一家公司被消滅  
(公司法圖差)，會計上不然取得100%就消滅

### 收購法：IFRS3

定義：一個個體取得對一個或多個以上業務之控制之交易事件。

步驟：① 辨認收購者

② 決定收購日 (取得控制之日；特轉對價，取得承擔子公司資產負債之日，又稱“結算日”)

③ 認列每個淨資產取得之淨資產，及被收購者之NCI (FV價值，淨資產FV比例)

④ 認列每個淨資產GW or 廉價收購利益

↳ 作為投資子公司增加

### 不適用收購法：

業務：

① 聯合協議

② 無法構成業務之資產取得

③ 共同控制下個體之業務合併

三要素

① 投入：經一或多步過程後，可創造能匯出之經濟資源

② 過程：處理投入創造產出之SOP

③ 產出：投入及處理該投入之過程產生之結果。ex: 奇巧

Notes: 存在GW之特定權 → 推定為一項業務

性業務 → 不一定有商譽

### NCI認列：IFRS

收購日例外認列：

① 收購日當日之淨資產公允價值比例 (或GW)

② 被收購者之非控制權益公允價 (可能有GW)

① 認股權：按FV

② 特別股：按FV

③ 反向收購(對子)：被收購者BV比例

Notes: 被消滅公司，若帳上存有過去聯併他公司產生之GW

依據IFRS3規定，不予認列

特種負債衡量：① 未來CF不確定之資產，應包含於FV裡面 (不得另設備抵項目 (or 補償性A))

② 不按使用用後有剩資產：仍應依FV衡量。

Notes: 無特轉對價之合併 → 亦適用收購法

衡量期間：(自收購日起不超過1年)

- ① 收購日後收購者可調整企業合併所認列之資產金額之期間。  $\swarrow$  adj. Gw
- ② 如收購者取得有關收購日已存在之事實與情況  $\Rightarrow$  應追溯調整收購日之資產金額
- ③ 衡量期間結束後，不可再修正合併會計處理。(僅發生錯誤更正，才能修正)

ex: 收購日為4/1, Gw = 38,000, 暫定PPE金額 400,000, n = 5年

於2/1完成PPE之評估報告, 其於收購日PPE應為420,000, n = 6年

試做分錄, 反正確商譽?

$$\begin{aligned}
 & \text{PPE (Dep)} = 400,000 \times \frac{1}{5} \times \frac{9}{12} = 60,000 \\
 & \quad \quad \quad \downarrow \text{PPE} \\
 & \text{PPE (Dep)} = 420,000 \times \frac{1}{6} \times \frac{9}{12} = 52,500
 \end{aligned}$$

$$\left\{ \begin{array}{l} \text{PPE } 20,000 \\ \text{Gw } 20,000 \end{array} \right\} + \left\{ \begin{array}{l} \text{AD } 7,500 \\ \text{RE } 7,500 \end{array} \right.$$

改正後 Gw = 38,000 - 20,000 = 18,000

物轉對價 (投資子公司) 稱認及衡量

- 1. 物轉對價 = 應以公允價值衡量
- 2. 對價可能包含: 現金、其他資產、收購前業務、子公司或有對價、普通股、特別股等...

如收購日之物轉對價之 BV  $\neq$  FV 時, 應先再衡量至 FV, 將產生利益, 應先認列為當期損益

\* 或有對價: 用約定而產生資產之價值 (於收購日以 FV 認列)

	種類	後續衡量	(已存在資產) 如為暫定金額修正 應 adj. Gw
或有對價 $\rightarrow$	權益 (APIC)	不依 FV 衡量, 結清採 BV 法處理	)
	資產 (負債)	依 FV 衡量, 差額認列當期損益	

收購之相關成本:

- ① 一般支出 (收購顧問費等...)  $\Rightarrow$  當期費用
- ② 權益證券發行成本  $\Rightarrow$  APIC 減項
- ③ 債務發行  $\rightarrow$  採 AC  $\Rightarrow$  調整折溢價, 重新披露
- $\downarrow$  採 FVPL  $\Rightarrow$  當期費用

\* 相關結算費用 (不論合辦、合股)  $\Rightarrow$  皆不屬收購當天之費用, 故不予認列費用

### 認列衡量之例外:

1. 或有負債: 於收購日因過去事件導致之現實義務且公允價值可靠衡量

收購者應於收購日認列或有負債。

後續衡量: 依 IAS 37 負債準備金額, 原始認列金額 vs 負債準備, 取低到則

Notes: 如為紅利, 轉帳到 P&L, 補償性負債與 FV 取高到則

孰高到則

ex: 1/1 收購日, 母公司估計子公司有一清償義務, 很有可能使經濟資源流出

子公司並未將其認列負債, 母公司估計此或有負債之收購日公允價值 60。

1/1 母公司重新評估發現, 未來有 90% 機率須支付 84 元, 試作分析。

1/1	{	GW	60	→	1/1	{	估計負債損失	24
		估計負債	60				估計負債	24

如為收購日衡量期間 資產金額修正 (收購日已在串文)

2. 所得稅: 依 IAS 12 規定, DTA, DTL 不得折現, 並非按 FV 衡量

3. 員工福利: 依 IAS 19 規定, 員工福利 不得折現, 並非按 FV 衡量, 若需按 FV 衡量須大幅修正

離職後福利有資產上限規定, 亦非按 FV 衡量

### 4. 補償性資產:

原始認列: 如有認列負債(被補償性項目)以 FV 衡量, 且補償性資產有認列 FV 不得折現

↓ 被補償性項目與補償性資產(應以相同基礎衡量)

如有認列負債(被補償性項目)非以 FV 衡量, 則補償性資產亦非以 FV 衡量 → 可設置備抵

後續衡量: 收購日後重新評估, 補償性資產皆可設置備抵項目。

Notes: 管理階層對補償性 A 應評估收購報稅更(合約限制)

↓  
E: 估計值 > 2000 才需, 但補性 FV 僅 1000 則不得認列補償性資產

5. 再取回权利 - 收回先前给予公司使用之资产权利。

原始识别: ① 自取回权利为 **无形资产**, 应列GW分开列示。

② 应以相关合约剩餘年限, 衡量自取回权利之价值。

③ 收购者应先 **结清** 自取回权利之相关合约, 识别 **结清损益**

↳ 违约损失, 取小  
↳ 结清损失

後續衡量: ① 识别之无形资产, 依剩餘耐用年限, 进行摊销

② 将自取回权利出售他人, 识别出售损益

ex: 总对价 500,000, 识别L 200,000, Loss 30,000, 并FV 400,000 (含A 50,000)

公式: 总对价

- 违约Loss  
- 结清Loss

取小 ⇒ 若收购者是否有  
识别相关负债

物粹对价

- 净递延FV (含自取回A)

GW

试求GW? (估计结清负债 20,000)

结清损失	10,000
Cash	30,000
XXXX	350,000
自取回A	50,000
GW	70,000
Cash	470,000

6. 股份基礎给付: 收购应 替换 薪酬 视为 修改 股份基礎给付

替代薪酬方案:

A: 市场基础之 **替代薪酬** (如非替代薪酬/现金薪酬)

B: 市场基础衡量被收购者薪酬

C: 歸於合併前之被收购者薪酬 (物粹对价)

D = A - C

↓  
薪酬费用

公式:

$$C = B + \frac{\text{原已完(不超过原值)}}{\text{已完成既得期间}} \times \text{Max(有于上高值, 与始既得期间)}$$

原已完(不超过原值)  
已完成既得期间  
Max(有于上高值, 与始既得期间)  
原本的期间

Notes: 求出D(薪酬费用)按

如尚须投入 0年 = 立即识别薪酬费用

1年 = 年首识别薪酬费用

2年 = 分2年, 于年首识别

3年 = 分3年, 于年首识别

...

↓  
薪酬费用

APIC-IFRS2

7. 待出售资产: 于收购日以(FV-公允价值), 以逐次时点, 识别增加GW PPE (或减少资产)

8. 被收购者承租人或管理租赁: 比照 IFRS 16 之豁免起

如有高价值租赁: 租赁负债 ⇒ 按剩餘给付现值衡量

(视为低价值) 使用权资产 ⇒ 租赁负债加以衡量

無轉對前而達成合併: (通用收購法)

$$GW = \underset{\substack{\uparrow \\ \text{公允價值}}}{\text{無轉對前之利益}} + \underset{\substack{\uparrow \\ \text{公允價值}}}{\text{前次之轉對前}} + NCI - \text{淨資產公允價值}$$

Ex: X8年台北公司未持有台南公司任何股款, 藉由契約協議取得對台南公司之控制  
估計此利益公允價值 600, X8年初台南公司股票總市價為 1,200, 可辨認淨  
資產公允價值為 1,400.

試按 ① NCI 按比例, ② NCI 按 FV 計算 NCI 及 GW

①  $GW = 600 + 1400 - 1400 = 600$   
 $NCI = 1400$

②  $GW = 600 + 1200 - 1400 = 400$   
 $NCI = 1200$

補充: 收購者未進行替換

(1) 被收購者是以 權益交割

① 已為員工既得: 視為 NCI, 以 FV 衡量

② 考非既得: 依收購日之淨資產價值

歸併於合併前, 應屬 NCI, 利益為兩幣計算

(2) 被收購者是以 現金交割

應以新幣衡量, 被為合併承接之債務

Notes: 認列僅衡量例外之補充

A = 市場基礎之替代報酬

B = 市場基礎使遭被收購者報酬

C = 歸併於合併前之被收購者報酬 (轉對前)  $C = B \times \frac{\text{已完備}}{\text{max(分子+尚值, 原始既得)}}$

D = A - C  
↓  
(刪除費用)

① 若員工於收購日前未提供為使收購者報酬成為既得之所有必要勞務,  
收購者應將替代報酬之一部份歸併於合併後之勞務。上述之 D (尚須投入)

② 替代性報酬中屬於轉對前之部份, 應等於被收購者報酬歸併於  
合併前勞務之部份。上述之 C。

Notes: 如產生新幣等利益, 則全數歸併於既得 (分子增加)。如 NCI 亦採 FV 估價, 則分子亦為比例衡量

### 合併報表編製目的、意義

目的: 著重經濟實質, 而不拘泥於法律形式。

意義: 母公司對子公司之財務及營運政策具有主導力。

### ★ 控制力判斷: 實質控制力 (質化判斷)

1. 經由與其他投資人之協議, 具超過半數表決權之權力。
2. 依法令之協議, 具主導被投資公司財務及營運政策之權力。
3. 具任命董事者 (或治理單位) 大多數成員之權力, 且由該董事者控制該被投資公司。
4. 具掌握董事者 (或治理單位) 大多數表決權之權力, 且由該董事者控制該被投資公司。

### 潛在表決權:

如投資公司在評估是否有控制力時, 應考慮目前是否有可執行、可轉換之潛在表決權  
↓  
已既得

潛在表決權無需考慮管理當局之意圖及財務能力。

Notes: 如為「價外」不得當為控制力; 但若預期潛在表決權於轉換、執行後可受益, 仍視為控制

### 財務報表

1. 合併財務報表: 有子公司, 並將母公司及其子公司視為一個經濟個體
  2. 個體財務報表: 對於投子、投關、合資皆採用權益法 (有子公司)
  3. 個別財務報表: 無子公司時編製。對投關、合資採用權益法, 無投關及合資則採 IFRS9 (無子公司有投關鏈)
  4. 單獨財務報表: 對於投子、投關、合資不採用權益法, 而採用成本法、IFRS9、IAS28 投關 (應適用相同方法處理)  
補充: ① 母公司除提供合資以外, 不可另提「單獨份」  
② 母公司符合豁免條件免提合資份, 且選擇不提合資份, 可將單獨份作為單一報表  
↳ 母公司為數次之子公司, NCI 不反對不編合併份
- IAS 27 (已取消) = { ① 該份係單獨份之主管  
② 對子公司、合資、投關之數投通唯權 (被投公司名稱、選擇會計、投資比例)  
③ 對上述投通唯權之方法 (成本法、IFRS9、IAS28)

### 反向收購

1. 以法律上母公司(會計上被收購)之名義所發佈
2. 合併財代表會計上收購者之業績(名稱又做法律上收購者)

<p>ex: 甲 <math>\xrightarrow{0.4}</math> 乙<sup>(135)</sup></p> <p>新行 7500 原行 2500 10000 } 0.75</p> <p>3000</p> <p>轉 = <math>3000 \times 0.75 \times 0.25 + 135</math> or <math>2500 \times 0.44 \times 135 = 135,000</math></p> <p>GW = <math>135,000 - 110,000 = 25,000</math></p>	<p>甲 <math>\xrightarrow{0.4}</math> 乙</p> <p>新行 7500 原行 2500 10000 } 0.75</p> <p>3000</p> <p>200 x <math>\begin{matrix} CS \\ RE \end{matrix} = NCL</math> 3000 x <math>\begin{matrix} CS \\ RE \end{matrix} = 135</math></p>
<p>以會計上收購者帳上:</p> <p>APIC</p> <p>CS</p> <p>資本結構調整</p> <p>GW</p> <p>淨資產(3FV)</p> <p><math>\begin{matrix} CS &amp; \times \times \\ APIC &amp; \times \times \end{matrix}</math></p> <p>持對新</p>	<p>以法律上收購者帳上:</p> <p>CA MA GW</p> <p>CL NCL RE</p> <p>資產負債重估</p> <p>淨資產(母行)</p> <p>RE (調為母RE)</p> <p><math>\begin{matrix} CS \\ APIC \end{matrix}</math> 持對新</p>
<p>以會計上收購者(釘子戶)帳上:</p> <p>CA MA GW</p> <p>CL NCL RE</p> <p>資產負債重估</p> <p>WPE (OE APIC RE)</p> <p>投資子公司 NCL</p>	<p>以法律上收購者(釘子戶)帳上:</p> <p>CA MA GW</p> <p>CL NCL RE</p> <p>投資子公司 RE (調為母RE)</p> <p>CS</p> <p>APIC 持對新</p>

### 反向收購之EPS

ex: 甲  $\xrightarrow{0.4}$  乙

新行 9000  
原行 3000  
12000 } 0.75

3600

x2年度 甲公司NI = 793,800

x1年度 甲公司NI = 490,000

乙公司NI = 558,900

x2 EPS =  $\frac{\text{母NI}}{\text{新行} \times \text{期間} + \text{被收} \times \text{期間}}$

x2年 EPS =  $\frac{793,800}{90,000 \times \frac{1}{12} + 120,000 \times \frac{1}{12}} = 7.56$

x1 EPS =  $\frac{\text{母NI}}{\text{新行股數}}$

x1年 EPS =  $\frac{558,900}{90,000} = 6.21$

會計上收購者 持股比例

公司間交易之合併沖銷分錄(WPJE)

① 存貨

② 土地

③ PPE (一般)

④ PPE (自備)

未實現	SR COGS
未實現	COGS 存貨
已實現	授子 NCI COGS
	AP AR

交易	Gain 土地
往後實現	授子 NCI 土地
已實現	授子 NCI Gain

未實現	Gain PPE
逐年實現	AD Dep
往後年度	AD 授子 NCI PPE
逐年實現	AD Dep

未實現	SR COGS PPE
逐年實現	AD Dep
往後年度	AD 授子 NCI PPE
逐年實現	AD Dep

Notes: PPE之未實現損失, 應評估是否於內部交易前已發生減損。當售價 < BV時, 應先減損, 再出售計算Gain。  
 Notes: 存貨採LCNRV時, 應評估是否於交易前已有折價, 如售價 < 成本, 應先減損, 再行已做減損。  
 應於合併沖銷分錄沖銷已折價部份。 (備註自備PPE COGS-存貨減損)

⑤ 公司債  
當年交易

往後年度

⑥ 租賃(融資租賃)

使用資產	應收租賃款 未賺得租賃收益 出租資產(BV)	應收租賃款 未賺得租賃收益 出租資產(BV) SR 未賺得租賃收益 利息收入
租賃負債	AD-使用報 利息費用 租賃負債 現金	現金 應收租賃款 現金 應收租賃款

BP 溢價 利息收入	AC投資 利息費用 折價 推遲贖回利息
+	
應付利息	應收利息

BP 溢價 利息收入	AC投資 利息費用 折價 授子 NCI
+	
應付利息	應收利息

負債模型 (FV=C) WPJE 租賃負債 xx 未賺得租賃收益 xx 出租資產 xx 應收租賃款 xx 使用資產 xx AD-使用報 AD-PPE 利息收入 利息費用 沒有非Gain, 應付授子
---

銷售型 (FV > C, 有Gain) WPJE SR 租賃負債 未賺得租賃收益 COGS 應收租賃款 使用資產 存貨(BV) 使用資產 利息收入 利息費用 AD-使用報 Dep 有非Gain, 要收NCI授子
---

Notes: 直線法: 依剩餘年限攤銷  
 利息法: 減利息收入及利息費用等項  
 (詳表) 逐年實現推遲贖回



### ① 長期工程合約

① 先計算工程損益  $\xrightarrow{adj}$  在建資產, 第年度工程損益為次年度授子(事件)

② 應收工程款句 應付工程款互沖

③ 合約資產, 工程收入, 工程成本  $\rightarrow$  歸 0      ④ 總承包(認收A, 費用B) 就什麼流(費用)  
 $\xrightarrow{adj}$  在建資產

ex: 甲持有乙 80%, 甲以 400 承包建造乙之運物, 資料如下:

	x1	x2	x3
累計投入成本	128	240	312
尚須投入成本	192	80	-
累計請款額	70	190	400
累計收款額	56	152	360

Ans: 甲帳上

乙帳上

	x1	x2	x3		x1	x2	x3
{ 工程費用	128	112	72	{ 在建A	70	120	210
{ Cash	128	112	72	{ 應付工程款	70	120	210
{ 合約A	160	140	100	{ 應付工程費	56	96	208
{ 工程收入	160	140	100	{ Cash	56	96	208
{ 應付工程款	70	120	210				
{ 合約A	70	120	210				
{ Cash	56	96	208				
{ 應付工程	56	96	208				
				損益(認收)	32	28	28
				撥入A:	128	240	312 (歸)

x1 WPJE

{ 工程收入	160
在建資產	32
工程費用	128
{ 應付工程款	14
應付工程款	14
在建資產	90
合約資產	90

撥入:  $70 - 32 + 90 = 128$

x2 WPJE

授子	32
工程收入	140
在建資產	60
工程費用	112
{ 應付工程款	38
應付工程款	38
在建資產	110
合約資產	110

撥入:  $70 + 120 - 60 + 110 = 240$

損益

授子	60
工程收入	100
PPE	88
工程費用	72
{ 應付工程款	40
應付工程款	40

甲公司於3年12月31日以現金\$180,000取得公司80%股權。當日,乙公司之普通股股本為\$100,000,保留盈餘為\$100,000,帳列資產及負債之帳面金額皆等於其公允價值,惟乙公司有一項未入帳之專利權,該專利權尚有5年經濟年限。X4年間,乙公司與甲公司簽訂兩項合約,約定由乙公司為甲公司建造設備。

- 第一項合約是建造辦公設備,於X4年1月15日開始製造,乙公司共花費成本\$150,000,於X4年4月20日完工並由甲公司驗收無誤,乙公司於當日按約定售價開立\$180,000帳單予甲公司,甲公司於X4年5月10日支付公司\$180,000。
- 第二項合約是建造機器設備,於X4年6月20日開始製造,預計將於X5年5月底完工。截至X4年12月31日止,乙公司共花費成本\$90,000,估計至完工預計尚需再投入\$60,000成本。第二項合約之售價為100,000。公司對此兩項合約採完工百分比法,並於X4年12月10日依合約開立\$100,000帳單予甲公司。截至X4年12月31日止,甲公司除了於收到乙公司帳單時編製適當分錄外,對此項未完工之合約並未做其他相關記錄。甲公司對所有設備皆以10年經濟年限,無殘值,按直線法計提折舊,並於購買當年提列半年折舊。假設X4年甲、乙公司之個別淨利分別為\$100,000與80,000。試作:(1)為甲公司及乙公司編製X4年應作之分錄。(2)計算X4年非控制權益淨利。(3)計算X4年總合併淨利。(4)編製甲公司及乙公司X4年合併工作底稿上之沖銷分錄

甲 0.8 → 乙

$$Eqw = 180,000 + 45,000 - 225,000 = 0$$

$$\frac{225,000}{50,000/5 = 5,000}$$

$$X4 3rd; NI = 80,000 - 5,000 - 30,000 + 150 + 90,000 = 96,500$$

$$\begin{matrix} \text{折舊} & 77,200 \\ \text{NCL} & 19,300 \end{matrix}$$

$$\begin{matrix} \text{CII} & 177,200 \\ \text{NCI} & 19,300 \\ \hline \text{合併NI} & 196,500 \end{matrix}$$

$$X4 \text{ 工程一 (逆) 耗} = 30,000 / 10 = 3,000$$

$$X4 \text{ 工程二 (逆) 耗} = (50,000)$$

$$X4 \text{ 折子} = 180,000 + 77,200 = 257,200$$

$$\text{NCL} = 45,000 + 19,300 = 64,300$$

$$\begin{matrix} \text{折子} & + 22,000 \\ \text{NCL} & - 28,500 \\ \text{NCL} & + 50,000 \end{matrix} \times 0.8 = 25,200$$

$$\times 0.2 = 64,300$$

乙帳上: { 堆積 90,000  
Cash 90,000

{ 合約 60,000  
工程收入 60,000

$$100,000 \times \frac{90,000}{150,000} = 60,000$$

{ 應付工程費 100,000  
合約 100,000

{ 工程費 20,000  
剩餘性L 20,000

$$50,000 \times (1 - 0.6) = 20,000$$

甲帳上: { 在途A 100,000  
應付工程費 100,000

X4 WPJE

{ 工程收入 180,000  
機器設備 30,000  
工程費用 150,000

{ AD 1,500  
Dep 1,500

{ 工程收入 60,000  
剩餘性L 20,000  
在途資產 30,000  
工程費用 110,000

{ 應付工程費 100,000  
應付工程費 100,000

{ 合約負債 40,000  
機器 40,000

$$\text{在A} = 100,000 + 30,000 - 40,000 = 90,000$$

{ CS 100,000  
RE 100,000  
折積 77,200  
NCL 19,300  
專利 20,000  
EIP 5,000

{ 折子 257,200  
NCL 64,300

租賃交易 - 一般題型

融資租賃(承租人)	直接融資型(出租人) C=FV	銷售型(出租人) C≠FV 有損益
帳上: { 使用授權 xx 租賃負債 xx	{ 應收租賃款 xx 出租資產 xx	{ 應收租賃款 xx COGS xx(BV)
{ Dep xx AD-使A xx	{ 未賺得利息收益 xx	{ 出租諮詢(估) xx(BV) SR xx(FV)
{ 利息費用 xx 租賃負債 xx	{ 利息收入 xx	{ 未賺得利息收益 xx 利息收入 xx
{ 現金 xx	{ Cash xx 應收租賃款 xx	{ Cash xx 應收租賃款 xx

WPJE - 直接融資型

{ 租賃負債 xx 未賺得利息收益 xx	{ 應收租賃款 xx
{ 利息收入 xx 利息費用 xx	
{ 出租資產 xx AD-使A xx	
{ AD-出租權 xx 使用授權產 xx	

WPJE - 銷售型 (資本Gain)

{ 租賃負債 xx 未賺得利息收益 xx	{ 應收租賃款 xx
{ 利息收入 xx 利息費用 xx	
{ 出租資產(BV) xx SR(FV) xx	
{ COGS(BV) xx 使用授權產(FV) xx	

Note: 不會產生任何損益  
故不用adj 投収

{ AD-使用授權 xx Dep xx AD-出租權 xx
-------------------------------------

未實現部分逐年透過Dep實現

甲公司擁有乙租賃公司 80% 股權。X13 年 1 月 1 日，乙公司購入卡車一輛，耐用年限 5 年，無殘值。乙公司先將此卡車租予丙公司，租期 2 年。X15 年 1 月 1 日，將其租給甲公司，估計耐用年限尚有 3 年。甲公司及乙公司皆以直線法提列折舊。試作：以下為獨立情況，作 X15 年度合併工作底稿中有關母子公司間租賃之沖錄：

- (1) 乙公司以 \$100,000 購入二手車，以營業租賃方式租於甲公司，約定每年年底支付租金 \$10,000 對甲公司而言屬低價值標的資產之租賃。
- (2) 乙公司以直接融資型租賃之方式租於甲公司，租期 3 年，約定每年年底支付 \$300,000，出租人隱含利率為 10%。
- (3) 乙公司以 \$1,150,000 購入卡車，以銷售型租賃方式租於甲公司，租期 3 年。約定每年年底支付 \$300,000，折現率 10%。

1) WPJE

租金收入	10,000
租金費用	10,000

2) 甲帳上

15%	使用權A	746,056
	租賃負債	746,056
300,000 / 3 = 746,056		
1%	Dep	248,685
	AD-使A	248,685
	利息費用	74,606
	租賃負債	225,394
	Cash	300,000

WPJE

租賃負債	520,662
未攤銷利息	79,338
應收租賃款	600,000
利息收入	74,606
利息費用	74,606
出租資產	746,056
AD-使A	248,685
AD-租賃負債	248,685
使用權A	746,056

3) 甲帳上

15%	使用權A	746,056
	租賃負債	746,056
1%	Dep	248,685
	AD-使A	248,685
	利息費用	74,606
	租賃負債	225,394
	Cash	300,000

WPJE

租賃負債	520,662
未攤銷利息	79,338
應收租賃款	600,000
利息收入	74,606
利息費用	74,606
出租資產	690,000
SR	746,056
Cobts	690,000
使用權A	746,056

乙帳上

15%	應收租賃款	900,000
	出租資產	746,056
	攤銷利得	153,944
1%	未攤銷利得	74,606
	利息收入	74,606
	Cash	300,000
	應收租賃款	300,000

乙帳上

15%	應收租賃款	900,000
	Cobts	690,000
	出租資產	690,000
	SR	746,056
	未攤銷利得	153,944
	攤銷利得	74,606
	利息收入	74,606
	Cash	300,000
	應收租賃款	300,000

\* AD-使用權 248,685

Dep - 18,685

AD-出租資產 230,000

\* Min: 746,056 - 690,000 = 56,056 / 3 = 18,685 (50%)

租賃交易 - 特殊型 (一方營業租賃, 一方融資租賃)

營業租賃與融資租賃  $\Rightarrow$  兩者不會產生未實現損益

(不管現金流是否分給VCL)

僅存在於現金流量之暫時性差異

其損益不平之部分以母子公司列報技巧(帳上)予以消除

ex:

出租人: 營業租賃

承租人: 融資租賃

↓  
現金流量

↓  
現金流量

$\Sigma$  租金收入  
(直線法)

=  $\Sigma$  利息費用 + Dep  
(報法) (直線法)

+ adj 技巧

x1: 100,000

<

8,486 + 94,287 = 102,773  $\Rightarrow$  技巧 +2,773

x2: 100,000

<

5,740 + 94,287 = 100,027  $\Rightarrow$  技巧 +27

x3: 100,000

>

2,714 + 94,287 = 97,000  $\Rightarrow$  技巧 -2,800

2,773  
27  
-2,800  
0

出租人帳上

承租人

x1 WPJE

{ PPE xx  
Cash xx

{ 使用報A xx  
租賃負債 xx

{ 租賃負債 xx  
AD-使A xx  
投子 2,773  
使用報A xx

x

{ 利息費用 xx  
租賃負債 xx

{ 租金收入 xx  
投資收益 2,773  
利息費用 xx  
Dep-使A xx

{ Cash xx  
租金收入 xx

{ 租賃負債 xx  
Cash xx

{ 技巧(投子) xx  
投子(技巧) xx

{ Dep xx  
AD-使A xx

x2 WPJE

{ 投子 2,773  
技巧 2,773

{ 租賃負債 xx  
AD-使A xx  
投子 2,800  
使用報A xx

{ Dep xx  
AD-PPE xx

{ 租金收入 xx  
投資收益 27  
利息費用 xx  
Dep-使A xx

甲公司(母公司)於 20X1 年 1 月 1 日取得並出租一全新辦公大樓予 100% 持有之乙公司(子公司)甲公司取得該筆不動產成本為 \$6,000,000, 其中土地成本為 \$2,000,000; 房屋成本為 \$4,000,000, 耐用年限為 50 年, 殘值為 \$0。甲公司並與乙公司(子公司)簽訂租期為三年, 每年年底收取 \$100,000 之市價基礎計價之租金。乙公司承租該大樓之目的為使用該大樓作為乙公司之營運總部。於甲公司合併財務報表中, 該不動產屬自有之自用不動產, 依 IAS16 規定處理, 甲公司合併財務報表中不動產、廠房及設備係採成本模式衡量。惟甲公司編製個體財務報表時, 該不動產符合 IAS40 第 5 段之定義, 分類為(投資性不動產), 並依 IAS40 衡量提供予乙公司之投資性不動產。甲公司基於未移轉附屬於標的所有權之幾乎所有風險及報酬, 依 IFRS16 此租賃分類為業租賃公司於財務報表中依 IFRS16 之規定, 以 3% 租隱含利率衡量出租賃給付折現值為 \$282,860。

甲帳上:			乙帳上:		
X1	X2	X3	X1	X2	X3
IP-土 2,000,000 IP-建 4,000,000 Cash 6,000,000	X	X	使用權人 282,860 租賃負債 282,860	X	X
X			利息費用 8,486 租賃負債 8,486	5,740	2,914
Cash 100,000 租金收入 100,000	100,000	100,000	租賃負債 100,000 Cash 100,000	100,000	100,000
Dep 80,000 AD-IP 80,000	80,000	80,000	Dep 94,287 AD-使A 94,287	94,287	94,286
投子 - 投收 102,773	- 102,773	- 102,773	AD-使A - 使用權人 -	-	282,860 282,860
投子 102,773 投收 -	102,773 -	- 280			
投子 2,773 投收 2,773	2,773 -	- 280			

X1 WPJE	X2 WPJE	X3 WPJE
租賃負債 191,346 AD-使A 94,287 投子 2,773 使用權資產 282,860	租賃負債 97,086 AD-使A 188,574 投子 2,800 使用權資產 282,860	X
租金收入 100,000 投收 2,773 利息費用 8,486 Dep-使A 94,287	租金收入 100,000 投收 2,773 利息費用 5,740 Dep-使A 97,287	租金收入 100,000 投收 2,600 利息費用 2,914 Dep-使A 94,286
土地 2,000,000 建物 4,000,000 IP-土 2,000,000 IP-建 4,000,000	土地 2,000,000 建物 4,000,000 IP-土 2,000,000 IP-建 4,000,000	土地 2,000,000 建物 4,000,000 IP-土 2,000,000 IP-建 4,000,000
AD-IP 80,000 AD-建物 80,000	AD-IP 160,000 AD-建物 160,000	AD-IP 240,000 AD-建物 240,000

### 特別股

子公司之PS非為母公司所持有者，為NCI，反之，有持有部份為投子-PS

衡量特別股皆以公允價值，並非清算價值，如沒PV，可用收回價(加上續效)

母公司持有子公司特別股時，其取得成本每股面價金額不同時，屬公司每股間交易，差額為APIC

	子OE	PS(錢)	CS
取得特別股	XX	公允價值	XX
NI	XX	XX	XX
DI	XX	XX	XX
%	XX	XX	XX

$$GW = \text{特別股價} + NCI - CS - \text{公允價值}$$

$$\text{子OE(錢)} - \text{PS(錢)} = \text{帳面金額}$$

- PS股利
- (1) 若為累積PS，無論是否宣告，一律有宣告股利
  - (2) 若為非累積PS，有宣告才給，NI跟著DI跑
  - (3) 若為累積+非參加  $\Rightarrow$  NI有剩餘，DI有剩餘
  - (4) 若為累積+完全參加  $\Rightarrow$  若下面股利

現金股利:

$$\frac{\text{宣告發放股利} - \text{累積PS積欠股利}}{\text{剩餘股利}} = \text{平均股利率}$$

① 完全參加PS，股利率 = 未以(股息率, 平均股利率)  
必如股利利率, CS也是同利率

② 部份參加PS，股利率 = 股息率, 參加率, 平均股利率  
取中間值(由小而大)

ex: PS股本500, 面額100, 6%累積, 完全參加, 欠1年, 宣告DI 180

試算NI 800, PS可分多少NI更股利? CS股本1000

$$\text{累積} = 500 \times 6\% = 30, \text{平均} = \frac{180 - 30}{1000 + 500} = 10\%$$

$$NI = 500 \times 10\% = 50, DI = 30 + 500 \times 6\% = 80$$

WPJE (PS股本)	
CS	XX
APIC	XX
R/E (%)	XX
投取 NCI (CS)	XX
投取 NCI (PS)	XX
GW	XX
投子 (CS)	XX
投子 (PS)	XX
DI	XX

ex: PS股本500, 面額100, 6%累積, 部份參加2%, 欠1年, 宣告DI 180

試算NI 800, PS可分多少NI更股利? CS股本1000

$$\text{累積} = 500 \times 6\% = 30, \text{平均} = \frac{180 - 30}{1000 + 500} = 10\%$$

$$NI = 500 \times 8\% = 40, DI = 30 + 500 \times 6\% = 70$$

(8%, 參加, 平均)  
6%, 8%, 10%

$$NI_{\text{合}} = \text{合併PS之} NCI = NCI(\text{舊}) + NCI(\text{新})$$

$$NCI_{\text{合}} = \text{合併PS之} NCI = NCI(\text{舊}) + NCI(\text{新})$$

間接持有 (父 → 子 → 孫) 先子孫, 再父子

1. 持權益時, 應先認子公司對孫公司之投, 次依子公司對母公司之投 (先做低層次分析, 再做高層次分析)
2. 決定 GW 時, 應以購買日被收購公司時之公允價值 (排除了標上投子) 為準
3. 「投資孫公司」, 更「被收購-孫公司」, 依照子公司之會計方法認列 (不考慮子公司額外加入之攤銷, ∴ 會計不沖)

ex: B公司於15年1月1日以600,000購入C公司75%股權而取得控制, 當時C公司資產股本500,000及R/E 200,000, 淨資產皆等於公允價值。投資金額專利投, 分10年攤銷。

A公司於16年1月1日以1,120,000購入B公司70%股權而取得控制, 並分別償490,000及450,000償還B公司之非控制權益。A公司認為B公司時「投資C公司」之公允價值為807,500外, 其他可辨認淨資產皆等於公允價值; A公司認為C公司時B公司投資時之專利投外, 尚有被攤銷之100,000, 該攤銷自16年1月1日起當用5年, 無殘值, 按直線法。

	A公司	B公司	C公司	試作:
×6% 股本	1,000,000	800,000	500,000	(1) CI 及 NCI
×6% R/E	800,000	560,000	300,000	(2) 6% 投 B 及 投 C
×6% 淨利	300,000	200,000	100,000	(3) 16年度合併淨利轉帳
×6% 攤銷	120,000	80,000	50,000	

Ans:  $15\% B \rightarrow C \text{ GW} = 600,000 + 200,000 - \frac{800,000 \times 75\%}{100\% - 75\%} = 0$

$15\% \text{ 投子} \left( \frac{600,000 + 90,000}{NCI(800,000 + 90,000)} \right) \times 0.75 = 667,500$   
 $\times 0.25 = 222,500$

A  $\xrightarrow{0.7}$  B  $\xrightarrow{0.75}$  C

$GW = 1,120,000 + 490,000 + 450,000 - 1,687,500 = 170,000$

B PV:  $1,120,000 + 490,000 - 807,500 = 692,500$

C PV:  $800,000 + 90,000 + 50,000 = 990,000$

B GW:  $1,120,000 + 490,000 - 1,500,000 = 990,000$

C GW:  $807,500 + 67,500 - 990,000 = 80,000$

WPJE

CS (B)	800,000
RE (B)	560,000
CS (C)	500,000
RE (C)	300,000
投 (B)	176,750
NCI (B)	95,750
投 (C)	67,500
NCI (C)	17,500
GW	170,000
專利投	80,000
EXP	100,000
PPE	800,000
EXP	200,000

投 B	1,240,750
NCI	521,750
投 C	692,500
NCI	267,500
DI	134,000

A:  $300,000 + 0.7B$

B:  $200,000 + 0.75C$

C:  $100,000 - 100,000 - 200,000$

A:  $476,750$  (CI)

B:  $252,500$

C:  $70,000$

NCI:  $252,500 \times 0.25 + 70,000 \times 0.25 = 93,250$

投 B:  $1,200,000 + 176,750 - 56,000 = 1,240,750$

NCI-B:  $490,000 + 95,750 - 200,000 = 521,750$

投 C:  $667,500 + 67,500 - 37,500 = 697,500$

(淨利攤銷)

NCI-C:  $267,500 + 17,500 - 12,500 = 267,500$

\*  $= (100,000 - 10,000) \times 0.75 = 67,500$

Ans: 1. CI = 476,750; NCI = 93,250  
 2. 投 B = 1,240,750; 投 C = 697,500



## 聯合協議 (不得結合併以)

(一) 各方受合約協議約束

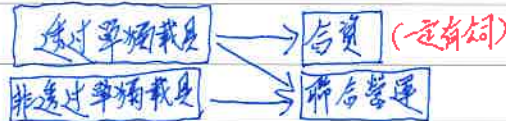
② 至少兩方以上對於協議之聯合控制 (不能單獨控制)

(二) 聯合協議中可單獨辨認之財務結構, 稱為單獨載具 (組織)

非透過單獨載具之聯合協議為聯合營運。

合資一定要透過單獨載具所建構。

圖示:



(三) 聯合控制 評估: (不能單獨控制 + 集體控制 + 一致同意)

1. 評估合約協議是否被集體控制: 需所有協議方, 一群協議方必須共同主導, 符合集體控制。

2. 評估合約協議是否被聯合控制: 決策須取得集體控制之各方的一致同意, 符合聯合控制。

若無須取得各方一致同意, 則非聯合控制。

例: A, B, C 分別擁有 65%, 25%, 10% 之表決權, 何者屬於聯合控制?

(一) 決策需 55% (二) 決策需 85% (三) 決策需 70%

Ans: 一)  $A > 55\% \Rightarrow$  屬於單獨控制。

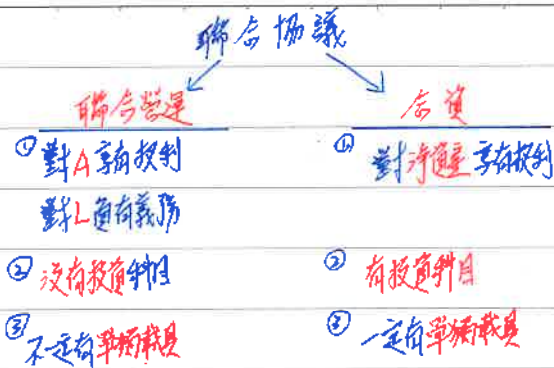
二)  $A+B > 85\% \Rightarrow$  符合集體控制

且 A+B 一致同意即可, 故符合聯合控制

三)  $A+B > 70\%$  或  $A+C > 70\%$

故 A, B, C 有集體控制

但僅 A+B 或 A+C 同意即可做決策  
故不符合聯合控制之(各方一致同意)



聯合營運會計處理:

- 1) 資產
  - 2) 負債
  - 3) 收入
  - 4) 費用
- ) 享有份額

例: A為聯合營運, B為聯合營運者, B將帳面600元之PPE (n=6) 出售給A, 計算B之折舊及帳面金額

Ans: 順流交易

	Dep	帳面
Bv: 600 <sub>(n=6)</sub>	100	500
900 <sub>(n=6)</sub>	150	750

聯合營運之公司間交易

(若60%, 自己持有部份不承認  
非自己持有部份, 得認列)

故B之折舊 =  $100 \times 0.6 = 60$   
帳面 =  $500 \times 0.6 = 300$

1) 順流: 依原帳面及折舊

計算自己持有比例之帳面及折舊

例: A為聯合營運, B為聯合營運者55%, A將帳面200元之PPE (n=4) 出售給B 300元, 計算B之折舊及帳面金額

Ans: 逆流交易

	Dep	帳面
Bv: 200 <sub>(n=4)</sub>	50	150
300 <sub>(n=4)</sub>	80	240

2) 逆流: 依存帳面及折舊

計算自己持有比例部份

+ 新帳面及折舊

計算他方持有比例部份

故B之折舊 =  $50 \times 0.55 + 80 \times 0.45 = 63.5$

帳面 =  $150 \times 0.55 + 240 \times 0.45 = 190.5$

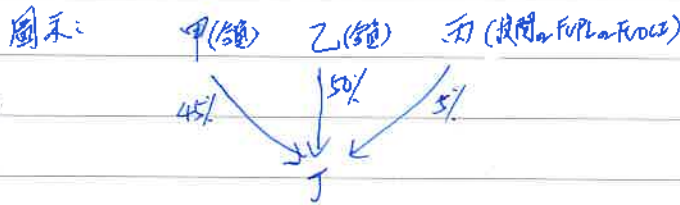
B折舊 =  $80 - 折舊120 \div 4 \times 0.55 = 63.5$

帳面 =  $240 - 折舊120 \div 4 \times 0.55 = 190.5$

## 合資投資 (IAS 28)

合資者: 持權並法

參與合資, 但不具聯合控制之一方: ① 具重大影響: 投資附聯企業  
② 不具重大影響: FVPL or FVOCI



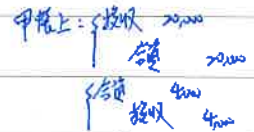
合資之公司間交易:

企業間合資間之順流 or 逆流產生之利益, 損失, 惟企業自己持股份數, 為本Gmn.

例: 甲為合資者, 乙為合資者, 丁之淨利為 3000, 試求甲及乙之合資持份額:

- (1) 甲持成本 6000, AD = 2000 之機器以 4500 出售給丁, 耐用為 5 年.
- (2) 丁持成本 1000 存貨, 以 1200 出售給乙, 有 4% 轉售.

Ans: 甲本Gmn =  $5000 \times 40\% = 2000 / 5 = 400$   
故甲合資份額 =  $3000 \times 40\% - 2000 + 400 = 1000$



乙本Gmn =  $2000 \times 40\% + 35\% = 2800$

故乙合資份額 =  $3000 \times 35\% - 2800 = 102,200$



喪失聯合控制

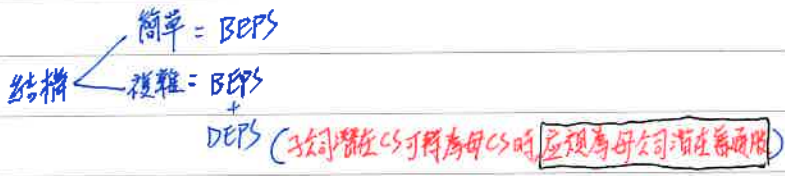
- 合資 → 投子: 視同全部出售, 形成控制
- 合資 → FVPL / FVOCI: 視同全部出售, 除IFRS 9
- 合資 → 投關: 部份出售  $BV \rightarrow BV$

Notes: 以非標準資產, 取得合資投資 50% or 土地



### 合併每股盈餘

合併EPS之NI = 控制權益沖銷(CII)



Notes: 合併NI 包含併單位損益, 應區分繼續經營損益計算EPS

並以 **歸屬於母之繼續營業損益為控制權**

例:

$$BEPS = \frac{1000}{100} = 10$$

$$繼續NI = 1500$$

$$併單NI = \frac{(500)}{1000}$$

$$= 0.5$$

$$DEPS = \frac{1500 + 240 - 500}{100 + 20} = 12.33$$

控制權

Notes: 如EPS為負, 則DEPS簡單, 即 = BEPS

### 潛在普通股:

- 於 DEPS 時
- 母轉換母 = 直接計入
  - 子轉換子 = 兩階段計算, 減大加小, **如母持有子轉子之潛在CS, 必須加上持有潛在轉子之股權**
  - 子轉換母 = 計入部分(分子) × 修正後持股比例 (假設性與股比例), **如母持有子轉母之潛在CS, 視為母收回子於分母扣除**
  - 母轉換子 = 減去之股數 + 併者之利息費用: 正股 ⇒ 不計入, 負股 ⇒ 應計入

### 或有發行股份:

基本EPS: 需 **所有必要條件達成** 之日起, 視為流通在外, 列入計算。  
(負數則) 並非給予

稀釋EPS: 以報導期間結算日之狀況, 決定或有股份是否應列入DEPS計算

如應列入: 特視為 **期初** 已流通在外

↳ 期初 取較晚者, 併上持有期間  
披露日

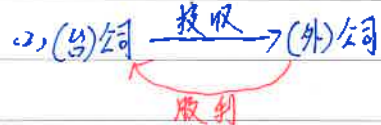
# 合併所得稅

投資收益  $\Rightarrow$  永久性差異  $\vee$  暫時性差異

圖示: 例 #42



投資: 免稅 (永久性差異)  
收到股利: 免稅



投資: 免稅 (暫時性差異)  
收到股利: 應稅 (通常含該股利所得稅證明所得相同稅)

公式: 母本身 NI + 投資收益  $\xrightarrow{\text{Tax Exp}}$  稅後淨利 (CIE)

子稅前 - Tax Exp  $\xrightarrow{\%}$  子稅後 NI  $\times$  投資收益

投資子公司 (海外公司)  $\Rightarrow$  應產生暫時性差異  
並收到股利應予課稅。

例: A  $\xrightarrow{80\%}$  B, A 稅前 NI 80, B 稅後 NI 50, 發放股利 70, 適用稅率皆 20%

投子

- 表達: ① 個體之 DTA, DTL  $\Rightarrow$  應相互抵銷
- ② 母子之 DTA, DTL  $\Rightarrow$  分別列式
- ③ 台公司 (在台) DTA, DTL  $\Rightarrow$  應相互抵銷
- ④ 台公司 (海外) DTA, DTL  $\Rightarrow$  分別列式

帳上	稅上
股利 40	-
股利 (16)	-
(124)	(100)

$\% (100 - 100) \times 20\% = 0$

$(124 - 100) \times 20\% = 4.8$  DTL

應付所得稅:  $(80 + 16) \times 20\% = 19.2$

故母 Tax Exp:  $19.2 + 4.8 = 24$

子 Tax Exp: 12.5

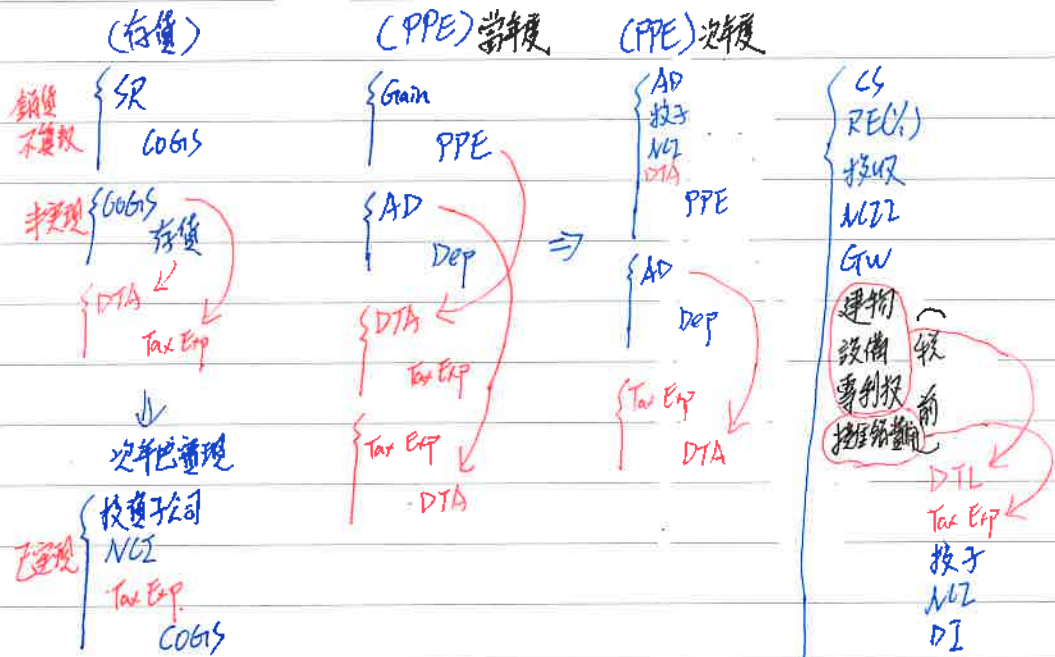
合併 Tax Exp:  $24 + 12.5 = 36.5$

公司間交易: 以適用通用稅率衡量  
差異抵銷: 以差異抵銷公司稅率 (子) 公司  
虧損撥回: 以課稅後子之稅率衡量 (母) 公司

母帳上	子帳上
Tax Exp 24	Tax Exp 12.5
DTL 4.8	應付所得稅 12.5
應付所得稅 19.2	

Notes: 如母公司可控制所有暫時性差異回轉時間  
且該暫時性差異可能於未來不會回轉  $\Rightarrow$  投資的 DTL 不認列 (同中管)

### 合併所得稅之 WPJE



### 合併 NI:

控制權益淨利 (CII)

非控制權益淨利 (NCI)

合併淨利

母本身稅前淨利 (不含稅收)

子本身稅前淨利

± WPJE 之調整 (稅前)

- 合併所得稅費用

合併淨利

相等

### GW 計算:

$$GW = \text{轉讓對價} + NCI - \text{公允價值}$$

$$\text{* 公允價值} = \text{SOE 帳面} + \text{商標} \times (1 - \tau_c) + \text{專利} \times \tau_c$$

↑ 已是稅後, 在 SOE 帳面

Notes: 同一納稅主體: 母之 DTA, DTL 與 子之 DTA, DTL 互沖, 通常順流 DTA 與 逆流 DTL 互沖

### 子公司不纳入合并报表:

- 1) 子公司受政府、法院、管理人、主管机构**控制**，以致母公司丧失对子公司**财务及运营**之主导，故不须再纳入合并报表中。(破产、重整)
- 2) 当「**投资个体**」取得另一个体之**控制**时，按**FVPL**衡量，而不应将子公司纳入合并，该投资个体不得提出合并报表。  
但，如该子公司本身**并非投资个体**，且该子公司主要目的及活动提供投资个体活动相关之服务，则应将子公司**纳入合并报表**。

### 投资个体: (私募股权、创业投资基金)

- 1) 为**投资者(股东)**投资管理之目的而自一个或多个投资者取得**资金**。
- 2) 向投资者**承诺**，其经营目的**纯为**来自**资本增值、投资收益**两者之报酬而进行投资。
- 3) 以**FVPL**评估几乎所有**投资绩效**。

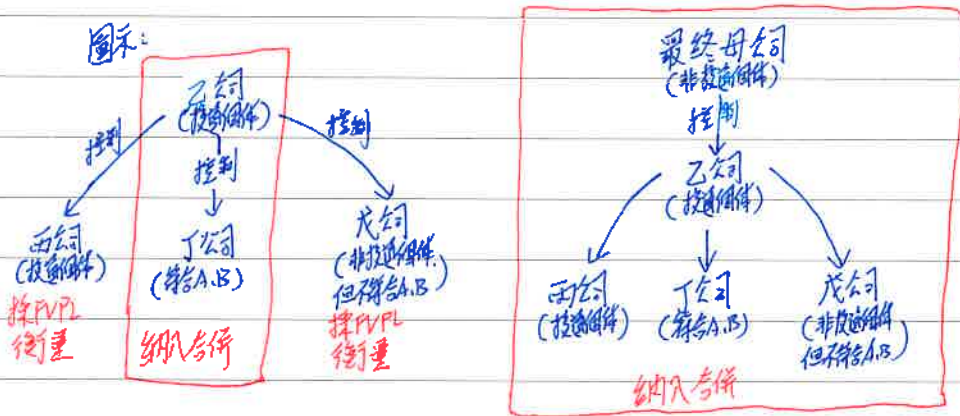
Notes: 若投资个体取得对另一个体控制时，除非符合下列两变，否则应按**FVPL**

是否合并报表

A: 该子公司本身并非投资个体

B: 该子公司**主要目的及活动**提供像母公司之**投资活动** **相关服务** (ex: 投资咨询、服务、更行政服务、投资管理、投资支持)

图示:



Notes: 故，投资个体对所有子公司皆採用**FVPL**，则该投资个体不得提出合并报表。

Notes: **暂时性控制** 对子公司 **暂时性** 予母公司之**能力受挫** (仍应将子公司纳入合并)

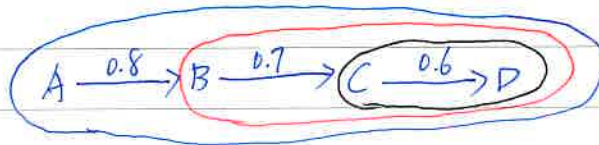
如待出售

如外匯管制

母公司得~~不~~編製合併報表:

母公司~~同時~~符合下列條件,得~~不~~編製合併報表:

- 1) 母公司之債務或權益~~未~~在公開市場交易
- 2) 母公司~~未~~於公開市場~~發行~~任何~~金融~~工具,而向證券管理機關,或其他主管機關申報財務報表或正處於申報之過程中。
- 3) 母公司之~~最終~~母公司,或任一~~中間~~母公司已依IFRS編製供大眾使用之合併報表。

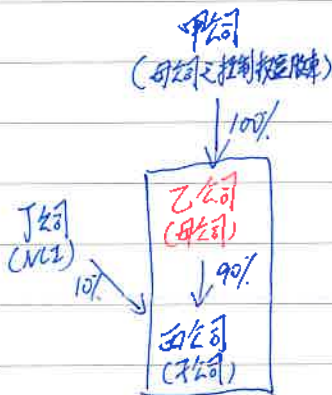


如: B已編製  $\implies$  C, D得~~不~~編

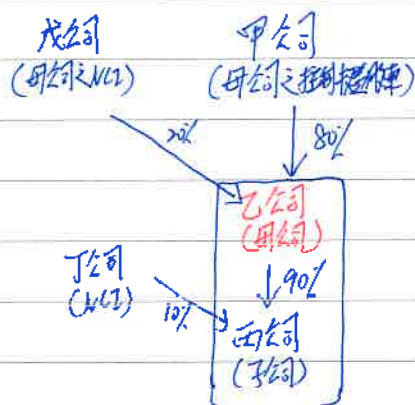
A已編製  $\implies$  B, C, D得~~不~~編

4) 母公司本身得被其他公司完全擁有之子公司,或被其他公司部份擁有之子公司,而其他業主(包含無表決權業主)已被告知且~~未~~反對該母公司~~不~~編製合併報表。

圖示:



如~~甲~~公司同意乙,丙~~不~~編製合併報表,乙公司得~~不~~編



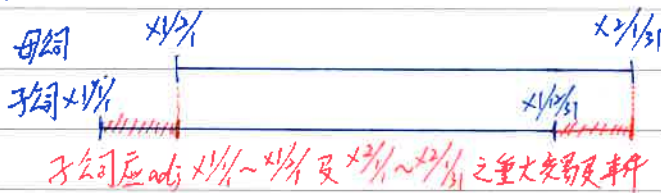
如~~戊~~公司同意乙,丙~~不~~編製合併報表,乙公司得~~不~~編但甲,乙,丙仍~~需~~編製



母子公司會計期間不一致之處理：子應adj為母公司期間，以供合併

- (1) 除非實際上不可行，子公司應另編製與母公司相同期間之FS，以供合併。
- (2) 當實際上不可行，子公司與母公司之FS期間差異不得超過3個月，且應於合併FS中，針對差異期間內發生之重大交易或事件所產生之影響進行調整。

圖示：



母子公司會計政策不一致之處理：

集團中某一成員(母或子)對於相似情況下之類似交易及事件所採用之會計政策，與合併報表所採用之會計政策不同，則應於編製合併報表時，應對該成員(母或子)之FS進行適當之調整。(子配合母、母配合子，母子皆改採其他IFRS之方法(一致)後，方可合併)

合併報表附註應揭露事項：

- (1) 母公司未直接，經由子公司間接擁有過半數表決權之子公司，其每其母子公司關係之性質。
- (2) 直接，間接擁有被投資者過半數表決權，潛在表決權，但未控制之原因。
- (3) 用以編製合併FS之子公司報導期間與母公司不同，該子公司之報導期間結算日及差異原因。
- (4) 子公司發放現金股利、償付債款，整頓方式將資產轉移予母公司之能力受有重大限制(如：儲蓄法)該限制之性質與程度。
- (5) 母公司對子公司所有權及控制，列示投資及變歸屬母公司權益之影響。(APIC揭露)
- (6) 喪失對子公司控制時，母公司所認列之任何損益。 (改採FVPL or FVOCI之部分揭露)  
(處份投資損益之揭露)