

金融工具：一方產生金融資產，另一方產生金融負債，**投遞工具之合約**（**必然為書面**） $\frac{FA}{FL}$ 或 $\frac{FA}{OE}$
 (合約)
 ↳ 不一定需書面（口頭也可）
 ↳ 若需書面 ⇒ 一定要書面文件

金融資產：(淨額交割)

1. 現金

2. 表彰對某一企業所有權之憑證

3. 具下列二者之一合約權利者：

(1) 有權自另一方收取現金或其他金融資產

(2) 按潛在權利於已自另一方交換金融資產、金融負債

4. 以企業本身之權益工具交割之合約，該合約得下列二者之一：

(1) 企業必須收取，可能收取變動數量(用定額)企業本身權益工具之非衍生性工具合約。

ex: A投資B債券，承諾固定給400元利息，而以收取相當400元利息之B的股權。

(2) 非以固定金額交換固定數量之衍生性工具。(非權益)

金融負債：(基於合約、僅能以金融資產償付)

權益：同時符合下列二者，應為權益

1. 具下列二者之一合約義務者：

(1) 有義務交付現金或其他金融資產

(2) 按潛在不利於已自另一方交換金融資產、金融負債

(1) 非合約義務 (非金融負債)

(2) 僅能固定金額換取用定股權 (總額交割)

2. 以企業本身之權益工具交割之合約，該合約得下列二者之一：

(1) 企業必須交付，可能交付變動數量(用定額)企業本身權益工具之非衍生性工具合約。

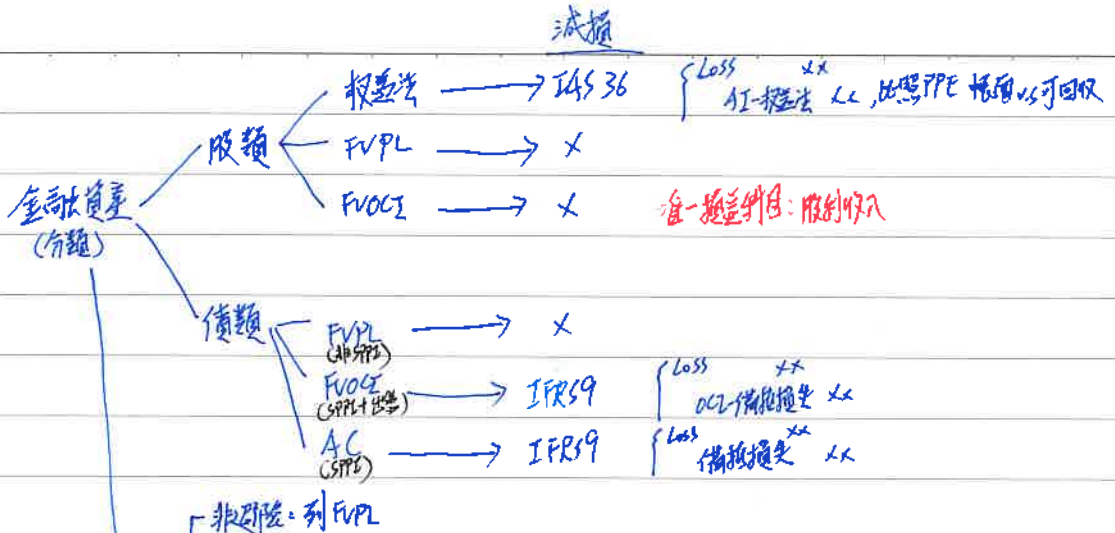
ex: A投資B債券，承諾用定給400元利息，而B以相當400元股權交付給A。

(2) 非以固定金額交付用定數量之衍生性工具。(非權益)

Notes: 變動Q = 固定F ⇒ 金融資產、金融負債

固定Q = 變動F ⇒ 金融負債、金融資產

固定Q = 固定F ⇒ 權益



衍生性工具 (一律FVPL)
 非避險: 列FVPL
 避險: FVHGT, CFHGT, 國外淨投資避險

種類: 期貨、交換、遠期合約、選擇權

選擇權:

現金淨額交割之條件:

- 1) 合約明訂得以現金淨額交割
- 2) 勿同一交易對方反向合約互換
- 3) 可以隨時變現 (董董, 比特幣)

影響避險公允價值因素 關係

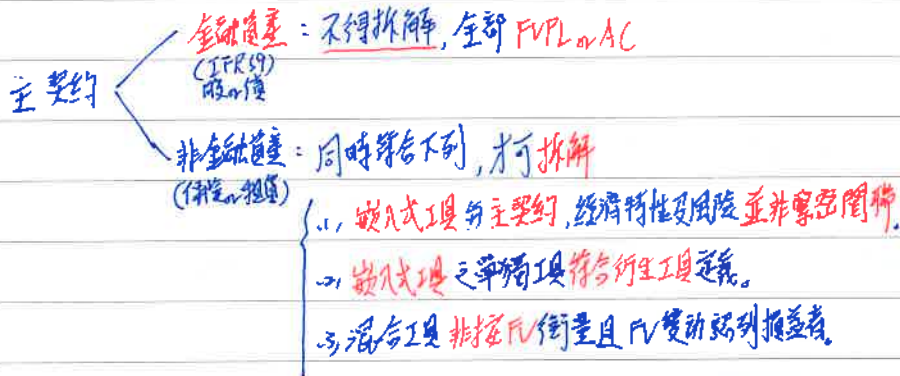
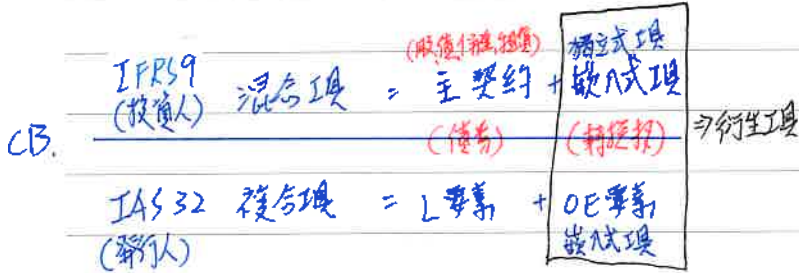
展約價格	反比
預期現金股利殖利率	反比
存續期間	正比
無風險利率 (股市狂熱)	正比
股市預期波動率 (匯率報表)	正比

衍生工具特性:

- 1) 價值變動受基期變數影響 ex: 台股, PI
- 2) 原始投資額近於0, 除非收取投票權
- 3) 淨淨額交割

期貨與遠期合約比較

項目	期貨	遠期合約
標的物	交易所標化	標的物交割日, 雙方決定
場所	交易所	店頭市場
清算與結算	保證金與逐日	標的物, 風險高
抵押品	支付保證金	信託交易無抵押品
結算	逐日結算損益	到期結算損益



Notes:

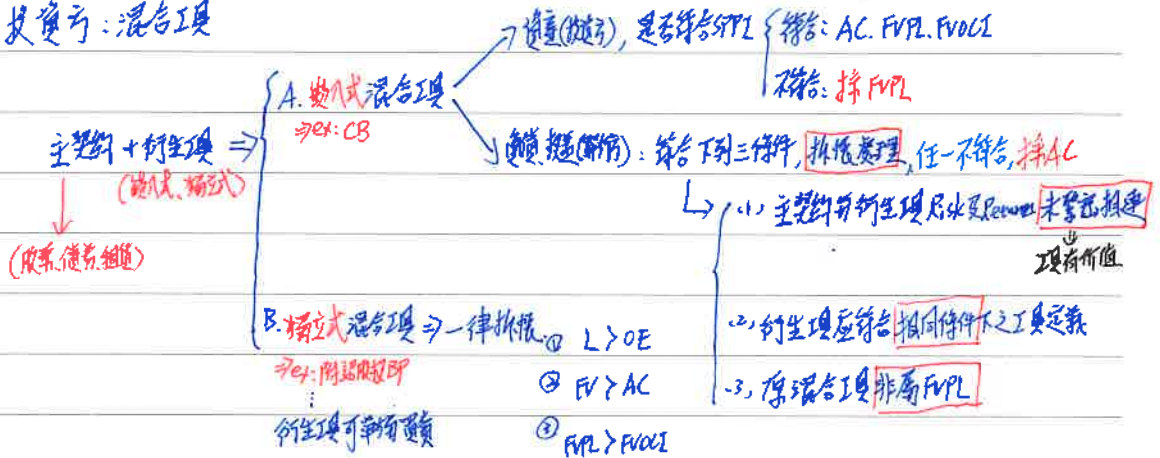
緊密關聯情況:

- ① 雙重貨幣衍生工具
- ② 上限利率 > 市場利率
下限利率 < 市場利率
- ③ 租賃契約每額償還量變動
租賃契約每通膨變動
租賃契約每批式有租金變動
- ④ 外幣計價購置合約與外幣
衍生工具變動

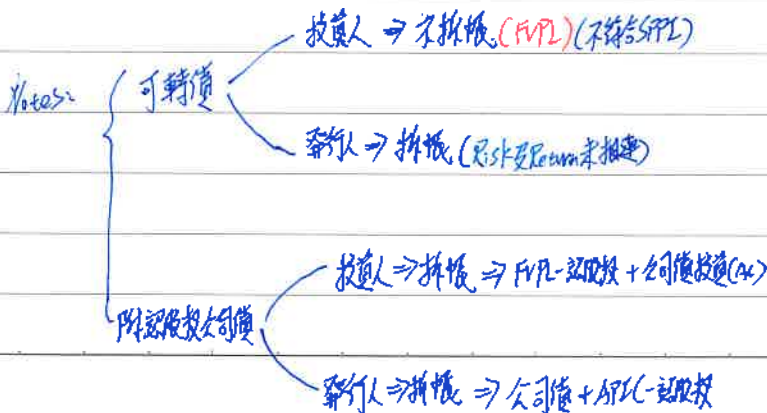
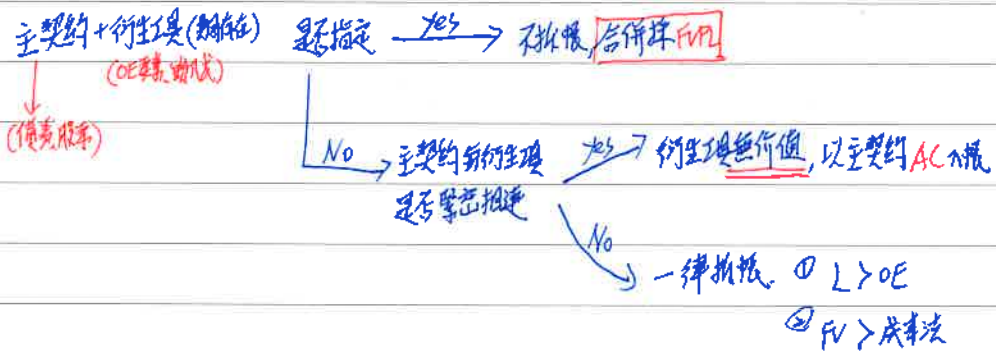
非緊密關聯情況:

- ① 主契約為債務工具, 句權益連結以支付本息, 特殊權
- ② 主契約為債務工具, 句商品價格(如黃金)連結
- ③ 主契約為債務工具, 句信用衍生工具連結
- ④ 上限利率 < 市場利率
下限利率 > 市場利率
- ⑤ 外幣計價購置合約與外幣衍生工具不變動

投资方：混合工具



发行方：混合工具



指定 FVPL 金融負債 (AC ~~指定~~ → 持 FVPL)

1. 指定必須於 原始認列時 指定, 事後不得指定

且指定後不得變更回 AC. 符合下列三條件:

(可個別指定)

1. 為了消除會計不一致

2. 為投資組合的一部分, 並以 FV 衡量績效

3. 為嵌入式金融工具且整體金融工具持 FVPL 入帳

但衍生工具與主要約后 Risk 及 Return 緊密相連, 則不宜指定

2. 若指定的負債為 放款承諾、財力保證, 則 ΔFV 一律進權益 (不得存 OCI)

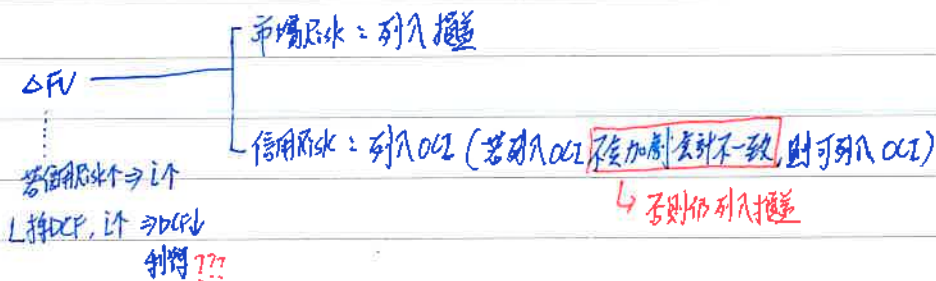
3. 若 負債 所支付本息, 係指定將持 特定資產 的報酬來支付, 則

信用 Risk 的衡量報酬 → 兩者無關聯

4. OCI → 結帳至 AOCI, 當負債時列時, AOCI 不得 重分類至權益



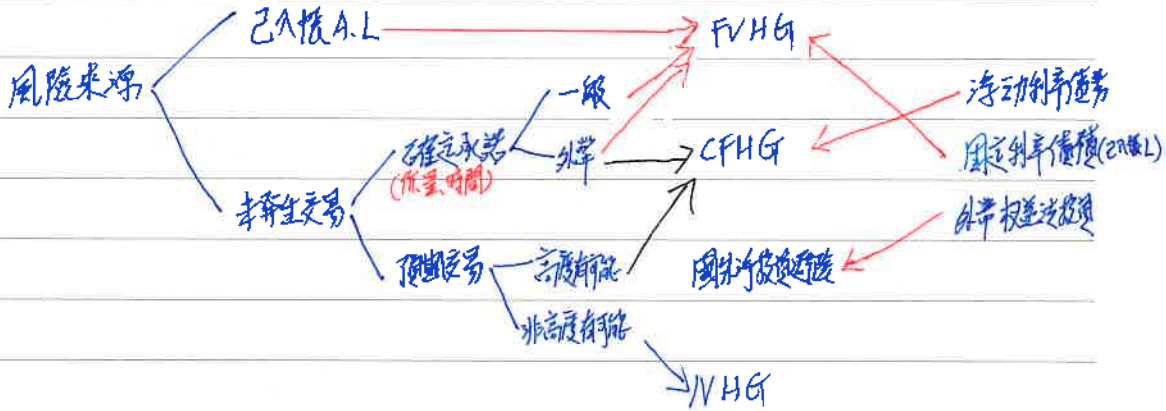
5. 利率的 FV



Noebs: 有效 $i =$ 指標 $i +$ 風險貼水 (餉) i

公司個別因素

避險會計 (互抵式)



適用避險會計條件:

1. 避險關係僅包含合格避險工具與合格被避險項目

2. 正式指定及書面文件: { ① 避險工具

② 被避險項目

③ 規避風險事實之確認 (FVHGI, CFHGI, 國外投資避險)

④ 如何評估有效性

3. 符合下列所有避險有效性規定:

① 工具與被避險項目有經濟關係 (相同風險、呈反向變動)

② 信用風險之影響未支配經濟關係之價值變動

③ 避險比例相同

Notes: 確定承諾(外幣)按FVHGI者,被避險項目之指定與工具相反,是科目調整其他CA, CL, 以便調整交易價格

Notes: 確定承諾(外幣)按CFHGI, 將項目OCI結轉至AOCI準備, 以便調整交易價格

Notes: 確定承諾(外幣) → 存貨, 全入在即時價格

(外幣) → 存貨, 全入在避險價格

(如交易已發生, 應將OCI全數結轉AOCI準備) 並帶出未來結轉: 確定承諾管理了

合格避險工具

1. 採 FVPL 之衍生工具得指定為避險工具，但 **利率選擇權除外** (風險無限)
 如果是利率選擇權在避險工具中可為避險工具
2. 採 FVPL 之 **非衍生金融資產**，負債得指定為避險工具。除非被指定 FVPL 之金融資產，該負債 FV 變動歸因於 **信用風險** 變動者得列在 OCI 中，則不行。
3. 對於 **外幣風險** 之避險，**非衍生金融資產**，負債之 **外幣組成部份**，得指定為避險工具。
4. 僅 **外部** 之訂定之合約得指定為避險工具。

表格：

合格避險工具

種類	項目	被避險項目	
		外幣風險	非外幣風險
衍生工具	透過損益按公允價值衡量	是	是
非衍生工具	透過損益按公允價值衡量 (信用風險列報 OCI 之金融資產除外)	是	是
	按攤銷後成本衡量	是	否
	FVOCI - 債款工具	是	否
	FVOCI - 權益工具 (沒到期日, 且 OCI)	否	否

Notes: FVOCI 權益工具 不是合格避險工具，可以當被避險項目 (FV 列 OCI) only FVHG

Notes: 嵌入式混合合約而未分離 (衍生工具) 不可為避險工具

利率交換：

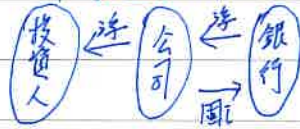
利率交換之 **公允價值** 決定於 **淨額交割** 之金額，利率交換三部曲：

- 1) 應計利息
 - 2) 現金淨額交割
 - 3) 利率變動產生之公允價值變動
- FVHG
→ CFHG

Notes: IFRS 9 允許指定整體避險工具之 **單一部份** 為單一避險關係之避險工具

利率交換 = (IRS之PV採用下: 選擇權, 現金淨額到持票期(利息))

1. 發行 **浮動** 利率債券 (三要素: 現金淨額, 浮動票面利率, 票面利率) 2. 發行 **固定** 利率債券 (三要素: 應計利息, 現金淨額, 票面利率)



口訣: 收浮動, 付固定

規避現金流量風險 (與PV=ACCI)

CFHG, 只做選擇權

被選擇項, 不計入

Notes: 比照匯票交易ACCI係選擇處理
每年利息費用風險



口訣: 收固定, 付浮動

規避欠價值產生風險

FVHG, 工具及被選擇 (用最新計帳, 並附在AC)

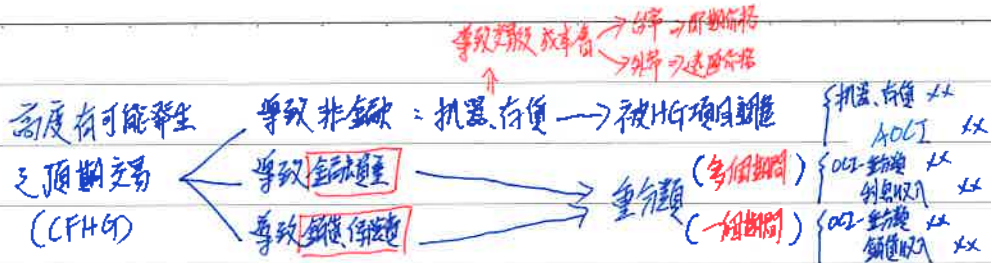
項目皆要做分錄

Notes: 每年利息為浮動的利息

遠期合約:	即期價格變動 (即期部分) A	+	利息因子 (遠期部分, 利息淨額, 基差利息) B
選擇權:	內含價值	+	時間價值

	遠期合約:	A (即期價格)	B (利息因子)
		即期部分	採選擇權 未採選擇權
FVHG		當期損益 (FVOCI-股例外)	OCI 損益
CFHG		OCI	OCI 損益
國外投資		OCI	OCI 損益

	選擇權:	A (內含價值)	B (時間價值)
		即期部分	採選擇權 未採選擇權
FVHG		當期損益 (FVOCI-股例外)	OCI
CFHG		OCI	OCI
國外投資		OCI	OCI



預期交易 避險會計之停止，在兼發生下列情況之一時，預期交易應停止避險會計：

- 1) 避險工具已到期、出售、解約、執行時，工具專權之OCI，於預期交易發生前，仍應列於AOCI。
- 2) 避險不再符合避險關係之條件時，工具專權之OCI，於預期交易發生前，仍應列於AOCI。
- 3) 預期交易預計不會發生時，OCI應轉列為當期損益。
(想沒玩了)

Notes: 外幣確定承諾、零動外幣債券 (CFMG) 皆比照上述

Notes: 利率交換及遠期合約於開始時之公允價值為0。

避險會計之停止適用

1. 整體停止：

- 1) 不再符合風險管理目標
- 2) 避險工具已到期、出售、解約。
- 3) 工具或被避險項目間不再具有經濟關係，信用風險之影響已開始支配

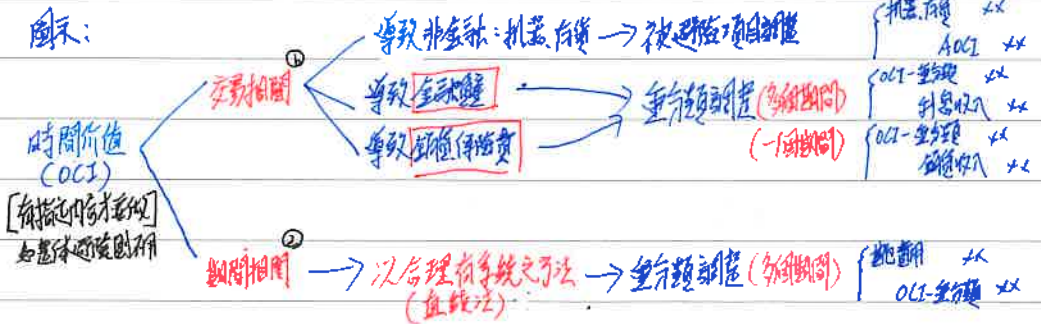
2. 部份停止：(其剩餘部份持續適用避險會計)

- 1) 重新平衡避險關係
- 2) 當預期交易之被避險項目之部份數量，已不再高度有可能發生，僅高度有可能部份持續用避險

- Notes:
1. 用公允价值时，政府徵收則用險之避險，不適用避險會計，因為風險無法可靠衡量
 2. 企業應自避險關係開始之日起評估避險有效性。
至少應於每一報告日，影響有效性超定之重大情況及變(兩者較早者)持續評估
 3. 評估避險有效性時，應考慮貨幣之時間價值。
 4. 國外淨投資避險，屬於有效部分應列為OCI，無效部分列為損益。
 5. 採用權益法之投資，不作為FVHGF，但避險淨變取之風險，可作國外淨投資避險。
 6. 企業併購其他企業之確定承諾，涉及企業風險，故不得指定確定承諾為被避險項目。
但該確定承諾之匯率風險除外。
 7. CFHGF之目的係為避險工具之利益、損失之按CF影響損益之一個或多個期間。
故「限期歸還」FVPL-股票投資及FVOCI-股票投資，無法作為CFHGF之被避險項目。∵沒有到期日
但其FVPL-債券投資及FVOCI-債券投資，可以作為CFHGF之被避險項目。
 8. 確定承諾為總額交割，所以確定承諾不可以做為避險工具，只可以作為被避險項目。

選擇性之時間價值之會計處理 (遠期評估日，也要分析)

1. 對交易相關之被避險項目 (對確定承諾、租賃等) 導致一個交易
2. 對期間相關之被避險項目 (對已入帳資產負債)



Notes: 國外淨投資避險之OCI → 出售子公司時 → 重分類調整

- OCI-重分類 xx
- 國外淨投資 xx

- ① 若避險關係於某一、多個期間無效可取，應立即將無效可取部分重分類至損益
- ② 若避險關係停止適用，則已計之OCI(包括累積損益)，應立即重分類至損益

金融資產及金融負債互抵

符合以下二條件 (Both), 則可互抵: (同一時空性) 不得互抵情況:

① 具有法定清償權

② 有實質淨額交割 (以A還L)

⇒ Rule: A、L 的對象為同一人, 則可互抵

① 結合兩種不同金融工具以履行單一金融工具之特例

② 金融資產產生之金融 A、L 具相同風險, 但不符交易對等

A、L ⇒ 不可互抵 ex: 應收理賠款 訴訟負債準備

抵銷 ⇒ 可互抵 ex: 理賠收入, 訴訟賠償

③ 債務人為解聘債務, 但尚未經債權人同意清償

④ 金融 A 及其他 A 質押, 抵押金融負債之擔保品

⑤ 金融 A 已轉銷但未轉列, 不得互抵 → A 不減價

公允價值衡量 (IFRS 13)

評價方法:

① 市場法: 可觀察市場且類似標的 A 的市價及相關資訊

② 收入法: 未來現金流量, 未來收益之折現值.

③ 成本法: 現時支付金額, 類似重置成本.

Notes: 一旦選定評價方法後, 必須各期間一致, 並定期檢視是否剛性.

金融資產公允價值衡量: (分三級)

① 第一級: 交易積極 (如上市股票)

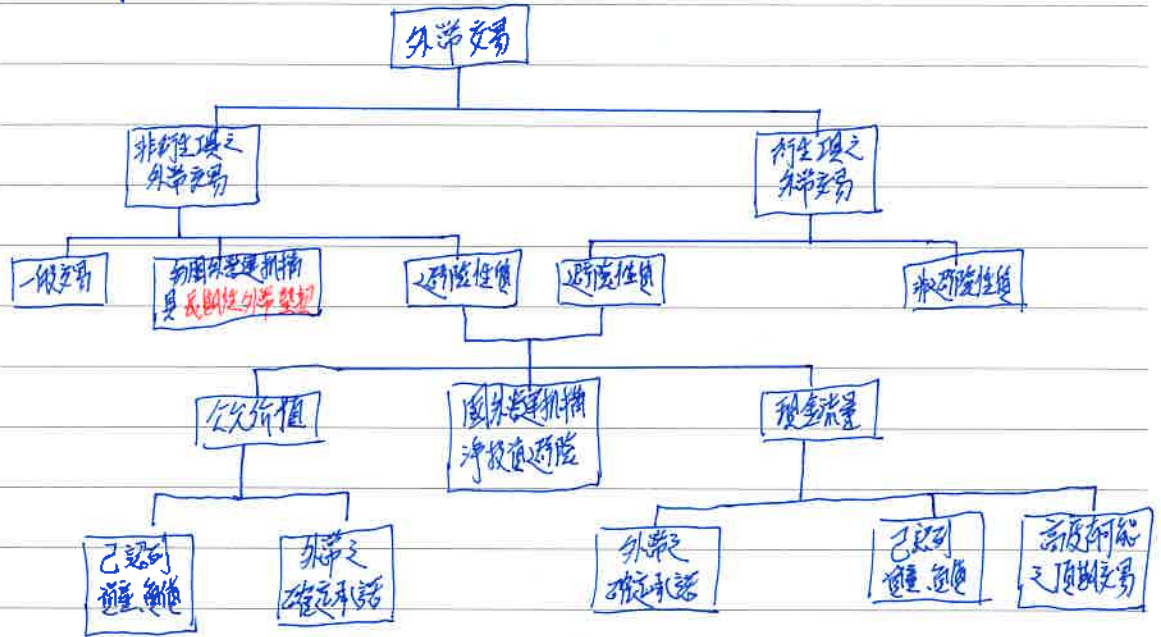
② 第二級: 有類似證券交易所皆可觀察 (如: 政府公債)

③ 第三級: 無類似證券交易所皆可觀察 (如: CDO, 抵押債担憑證)

IFRS 13 及 FASB 要求揭露 第三級證券之 Model 與參考假設

外币交易：以外币交易，拥有国外营运机构

分类：



Notes: 本国货币 直接汇率 (直接标价法), 1 单位外币可兑换本国若干单位

功能性货币：个体所处主要经济环境之货币，主要产生及支付现金流量。

货币性项目：(表第一笔钱) 具有时间固定，可决定货币金额之金融资产

持有货币单位及应付具有固定，可决定数量之货币单位之负债，净额

货币性项目与非货币性项目区分：

AC 债务	货币性项目 (债类)	非货币性项目 (股类)	FVPL-股票
FVOCI-债务	ex. 退休金、员工福利、DTA、DTL	ex. GW, 预付费用, 无形资产	FVOCI-股票
FVPL-债务	存出A保现金, 应付费用	存货, PPE, 股权投资	
	应付股利, 债类投资, Cash, AP, AR		

公允价值：溢利损益

唯一例外：长期股权投资 (OCI)

公允价值：在成本：无公允价值

公允价值：与公允价值计量之权益法一致

ex. 长期股权投资, 权益, 溢利损益, 溢利

OCI

OCI

功能性貨幣判斷:

(一) 主要指標

- ① 主要影響商品及勞務之銷售價格, 主要決定商品及勞務之銷售價格
- ② 主要影響提供商品、勞務之 DM, DL, M% 之清償貨幣

Notes: 如主要指標無法判定, 則以次要指標及額外指標輔助。
(應先考量主要指標)

輔助判斷

(二) 次要指標

- ① 由貨幣活動(原價值)所產生資產之貨幣
- ② 通常保留由營業活動收到之貨幣

(三) 額外指標 (判斷子公司的幣是否與母公司相同時, 應考慮例)

- ① 子公司進行之活動 { 母公司經營關係延伸中: 以母公司貨幣
高度自主之活動: 以子公司當地貨幣
- ② 母、子間之交易佔子公司活動比例之高低
- ③ 子公司之 CF 是否支應子公司活動, 且隨時可匯回給母公司
- ④ 子公司之 CF 是否支應子公司之債務, 且不需母公司提供擔保

Notes: 功能性貨幣改變時, 自改變月起按新功能性貨幣推延適用
(不追溯, 差額 only OCI)

報導期間結束日之數等:

- 1. 外幣貨幣性項目: 收盤匯率
- 2. 以歷史成本衡量之非貨幣性: 交易日匯率
- 3. 以 FV 之非貨幣性項目: 決定 FV 當日匯率

- 4. 存貨 \Rightarrow BV: 交易日匯率
 - NRV \Rightarrow NRV: 收盤匯率
 - * Gw 則衡量同上
- 先轉帳存台率後
再測試 LCNRV

國外營運機構淨資產一部份之貨幣性項目:

① 個體: 子公司、關聯企業、合資公司

② 對應之貨幣性項目, 不擬結清 (長期整數)

↳ 其兌換差額列: OCI-兌換差額 $\xrightarrow{\text{結帳}}$ AOCI

如 處分該淨資產時, 應重分類至損益

Notes: 若有短期整數, 則應於當期損益, 列兌換損益

	Rate	FV	
例: 交易日 % = 30	#10 USD	300	32
報導日 % = 32	#11 USD	300	32

Notes: 先算匯差
再算 FV 差

① 土地 (按成本模式)

② 土地 (重估價模式) 適用新日野

③ IP (成本模式)

④ IP (FV 模式)

⑤ FVPL-股票

* ⑥ FVOCI-股票

⑦ FVPL-債券

* ⑧ FVOCI-債券

* ⑨ AC-債券

① 1/1 { 土地 300 } % X
Cuh 300

② 1/1 { 土地 300 } % 1/1 { 土地 52 }
Cuh 300 OI-兌換 20
OI-折 32

③ 1/1 { IP 300 } % X
Cuh 300

④ 1/1 { IP 300 } % 1/1 { IP 52 }
Cuh 300 兌換損益 20
FV 變動 32

⑤ 1/1 { FVPL-股票 300 } % 1/1 { FVPL 52 }
Cuh 300 兌換損益 20
評價損益 32

⑥ 1/1 { FVOCI-股票 300 } % 1/1 { FVOCI 評價 52 }
Cuh 300 OI-兌換 20
OI-折 32

⑦ 1/1 { FVPL-債券 300 } % 1/1 { FVPL-債券 52 }
Cuh 300 兌換損益 20
評價損益 32

⑧ 1/1 { FVOCI-債券 300 } % 1/1 { FVOCI 評價 52 }
Cuh 300 兌換損益 20
OI-折 32

⑨ 1/1 { AC 300 } % 1/1 { AC 20 }
Cuh 300 兌換損益 20

Notes: FVOCI-債券 \Rightarrow 先計算「兌換差額」 \Rightarrow 當期損益(科目) 利率的匯差一定都是 adj 兌換損益
再計算「FV 的差」 \Rightarrow OCI (評價先提大端) CHA SHIN

現金流量避險 (虛擬工具法)

1. 高度有可能預期交易，外幣之確定承諾之匯率變動風險，工具價值變動之損益為OCI
2. 工具之利益或損失有效部份，應直接認列OCI
其金額下列兩者之絕對值取較低者
 - i. 工具之累計利益或損失 (真實的)
 - ii. 被HFI項目之預期CF允允價值累計變動數
3. 工具利益或損失無效部份，直接認列當期損益

HFI 項		被 HFI 項目		屬於有效部份	
當期	累計(A)	當期	累計(B)	累計	當期
真實的				OCI	

1. 金額用絕對值
2. 符號為理

ex:	HFI 項		被 HFI 項目		有效部份	
	當期	累計	當期	累計	累計	當期
X1 Q1	80	80	(77)	(77)	77	77
X1 Q2	75	155	(81)	(158)	155	78
X1 Q3	(130)	25	128	(30)	25	(130)
X1 Q4	(80)	(55)	80	50	(50)	(75)
X2 Q1	25	(30)	(6)	24	(24)	26

X1 Q1	HFI 項	80	X1 Q2	HFI 項	75	X1 Q3	OCI-CFHF	130
	評估利益	3		評估損失	3		-	-
	OCI-CFHF	77		OCI-CFHF	78		HFI 項	130
X1 Q4	OCI-CFHF	75	X2 Q1	HFI 項	25			
	評估損失	5		評估損失	1			
	HFI 項	80		OCI-CFHF	26			

國外淨投資匯率風險：

1. 工具之利益。損失屬有效部份列入「OCI-國外淨投資匯率」
2. 僅限於母及子之功能性貨幣相同時，所作超過匯率之風險
3. 「OCI-國外淨投資匯率」結帳時對「AOCI-國外淨投資匯率」之累計利益、損失
4. 應於國外營運機構處份時重分類至當期損益。(處份投資權益)

ex: 當年度帳上存：

授子 100 OCI-子兌換差額分類 100	$\xrightarrow{\text{處份時}}$	OCI-子兌換差額-金額 100 處份投資損失 50
OCI-國外淨投資匯率 150 H&M 150		OCI-國外淨投資匯率-金額 150

結帳

OCI-子兌換差額分類 100 AOCI 50 OCI-國外淨投資匯率 150

結帳

OCI-國外淨投資匯率-金額 150 AOCI 50 OCI-子兌換差額分類-金額 100

外幣報表轉換:

母公司為台灣公司, 功能性貨幣為台幣

仍有: 匯價 → 台幣 (為折價)
COGS → 台幣 (為折價)
匯率 → R/E (為折價)

子公司所在地	子公司記帳貨幣	子公司功能性貨幣	母公司表達貨幣	處理程序
香港	港幣	台幣	台幣	再衡量
美國	美金	美金	台幣	換算
加拿大	加幣	美金	台幣	再衡量 → 換算

Notes: 子公司記帳貨幣 = 功能性貨幣 ⇒ 換算 (OCI-兌換差額)

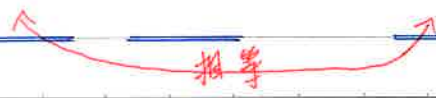
子公司記帳貨幣 ≠ 功能性貨幣 ⇒ 再衡量 (兌換損益)

換算:

子OE (原幣)	Rate	NTD	Note: A. 折價 ⇒ 收盤匯率 換算科目 ⇒ 平均匯率
1/100	3.8	380	
N2	3.2	160	
DI (60)	3.4	(204)	If: 60%
OCI-兌換差額		15	→ 分給 投子 NCI { 投子 9 OCI-兌換差額 9 + 重更換額產生 OCI
1/300	3.9	351	

再衡量: (一) 選擇 TB 或表

DR: 厚單報	Rate	NTD	CR: 厚單報	Rate	NTD
A. 折價			L. 折價		
...			OE		
兌換差			兌換差		



Notes: 再衡量之 貨幣性項目 ⇒ 收盤匯率

非貨幣性項目 ⇒ 歷史匯率 (包含 Dep. AD. 折價)

損益科目 ⇒ 平均匯率 (不含 Dep.)

股利 ⇒ 歷史匯率

折價: 1/ 折價
- 1/ 折價

直接法

COGS

← 直接法 NRV 折價

國外營運機構匯率調整權 (用 CFA, CFI, CFF 分析)

	外幣金額	匯率	外幣金額
期初特種	xx	%匯率	xx
特定日交易	xx	特定日匯	xx
其他變動	xx	平均匯	xx
匯率調整權			xx ← 摘出來的
期末特種	xx	%匯率	xx

處份國外營運機構

(一) 全部處份:

1. 處份時, 應將前述國外營運機構相關產生的 OCI, 應重分類至損益
2. 歸屬於 NCI 部份 (NCI OCI), 不得重分類至損益
3. 帳上之沖減 (虧損、減損), 不得重分類至損益
4. 下列情況, 全部重分類:

- ① 投子 → FVPL FVOCI, 投關、合資投子
- ② 投關 → FVPL FVOCI
- ③ 合資 → FVPL FVOCI

- a. 捷單的 OCI - 子兌換類份額
- b. 攤銷的 OCI
- c. 長期型別的 OCI - 兌換類
- d. 國外淨投資 WGA 的 OCI

(二) 部份處份:

1. 喪失控制力 (投子 → 投子), 按比例將 OCI 重新歸屬於 NCI
2. 投關 → 投關
 合資 → 合資
 投關 → 合資
 合資 → 投關
 ⇒ 按比例將 OCI 重分類至損益

授予、投關，若產生**投資損失**，則貸方可沖抵之順序：**(OCI 不行整分類至損益)**

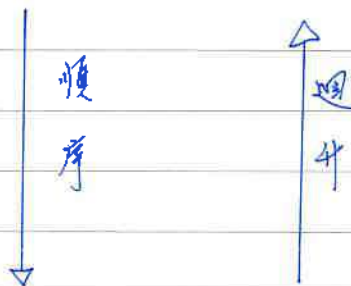
1. 授予、投關

2. 持有被投資公司之**特別股投資**

3. **無擔保墊款**

4. **長期應收帳款**

5. **次順位墊款**



上述5種仍不足沖抵：

① 若對被投資公司有**擔保保證**，則可次貸：**負債準備 (IAS 38)**

② 尚不足，則未認列損失，遞延下一期

下期如有投資收益，則先抵

Notes: 投資子公司 **註** ⇒ 不用投資損失 > 授予而停止認列 (全認認損)，應 RJE 至負債

投資關聯企業 ⇒ BV 歸 0 為止，除非有已發生決定。推延義務，始認列 Loss 且負債

股票投資之減損

1. 不受影響力: FVPL or FVOCI ⇒ 一律不作減損

2. 具影響力: 授予、投關 ⇒ 依 IAS 36 判斷是否有減損跡象 (含控制力)

$$\text{授予投關 BV vs. RA} = \max(\text{DCP, NAV})$$

減損 { 減損損失
AI-長投 (可回折)

Notes: GW 之減損 **不可回折**

IAS 36 適用減損之種類:

- ① PPE
- ② 商標
- ③ 生物資產 (成本法)
- ④ 投資性不動產 (成本法)
- ⑤ 無形資產
- ⑥ 損益法之投資

投資子公司發生減損之會計處理

(一) 依據

母公司對子公司之投資如發生減損，於母公司帳上及編製合併財務報表時均應依 IAS36「資產減損」處理。

(二) 分攤商譽至現金產生單位

1. 為減損測試目的，企業合併所取得之商譽，應自收購日起分攤至收購者預期會因該合併綜效而受益之各現金產生單位或現金產生單位群組，無論被收購者其他資產或負債是否分配到該等單位或單位群組。
2. 企業合併所取得商譽之原始分攤，若無法於企業合併生效之當年年底前完成，則應於收購日後開始之第一年年末結束前完成。

(三) 含商譽之現金產生單位之減損測試

1. 當商譽與某一現金產生單位有關，但無法分攤至該單位時，只要有跡象顯示該單位可能已減損，則應藉由不含任何商譽之該單位帳面金額與其可回收金額之比較，進行該單位之減損測試。
2. 受攤商譽之現金產生單位應每年(及有跡象顯示該單位可能已減損時)藉由包含商譽之該單位帳面金額與其可回收金額之比較，進行該單位之減損測試。若該單位可回收金額超過其帳面金額，則該單位及分攤至該單位之商譽皆應視為未減損，但若該單位帳面金額超過其可回收金額，則企業應依規定認列減損損失。

注意：

企業內部產生的商譽不得認列，商譽減損損失發生後，現金產生單位發生的可回收金額增加，可能係內部產生商譽之增加，非原商譽減損損失之回轉，故不可認列。

(四) 母公司持股比例小於 100% 之資產減損

1. 商譽之分攤

企業合併所取得之商譽應自收購日起分攤至預期可自企業合併之綜效獲益的現金產生單位或現金產生單位群組，可能導致企業合併所產生之商譽分攤至與非控制構益無關之其他現金產生單位。

2. 減損之測試

- (1) 若非控制權益依子公司收購日可辨認淨資產比例衡量，則歸屬予非控制權益之商譽，包含於相關現金產生單位之可回收金額的估計值內，卻未認列於合併財務報表內，而產生不一致之狀況。
- (2) 企業在進行減損測試時，對於分攤至現金產生單位之商譽帳面金額，須針對歸屬予非制權益但未認列之商譽進行調整，並以此調整後之帳面金額與可回收金額進行比較，以決定現金產生單位是否發生減損。

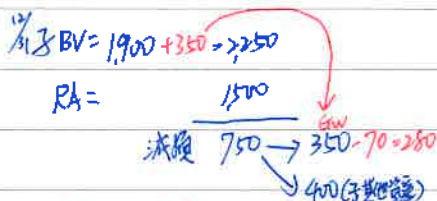
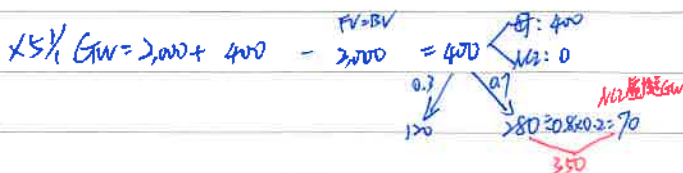
3. 若歸屬予非控制權益之減損損失與未認列於合併財務報表之商譽相關，則因該部份商譽未於合併報表認列，該減損損失亦無須認列，僅有與分攤至母公司之商譽相關的減損損失才會認列為商譽減損損失。

例：花蓮公司於 X5 年 1 月 1 日支付現金 \$2,000 取得玉里公司 80% 股權，並依可辨認淨資產比例衡量非控制權益。當日玉里公司各項可辨認資產、負債之帳面金額均等於公允價值。玉里公司為一現金產生單位，此企業合併所產生之商譽中，有 30% 分攤至花蓮公司其他現金產生單位，且該單位經測試後並未發生減損。X5 年 12 月 31 日玉里公司未進行減損測試，當日該公司之股東權益包括股本 \$1,300 及保留盈餘 \$600，X5 年度淨損為 \$100。X5 年底花蓮公司估計玉里公司之可回收金額為 \$1,500。

試作：

(一) 計算合併綜合損益表上減損損失之金額

(二) X5 年度合併工作底稿中，與投資玉里公司有關之沖銷分錄



合併後之減損 = $280 + 400 = 680$

母對子之減損在帳上認列 = $750 \times 0.8 = 600$

減損損失 600

AI-投資子公司 600

母認列之投資 = $-100 \times 0.8 = -80$

投資收益 80

投資子公司 80

合併後之 GW = $400 - 280 = 120$

母投資公司 = $2,000 - 80 - 600 = 1,320$

NLI = $400 - 100 = 300$

子(NLI): $(-100 - 400) \times 0.2 = -100$

X5 12/31 WPJE

CS	1300
RE	700
AI-子	600 ^①
減損損失	680 ^②
GW	120
投資	80
NLI	100
減損母	600 ^③
子	1920
NLI	300
AI-子 NLI	400 ^③

* ① 母公司帳上不應認列減損，係子之 AI 減損

② 合併表差異之減損損失 (排除虛假 GW)

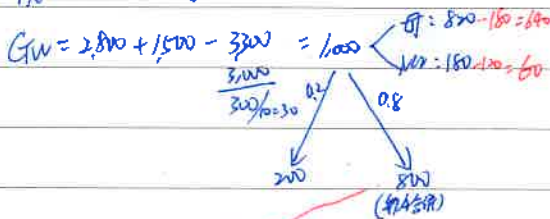
③ 子公司之可減損單位之減損，係母認列為減損，子無減損，故不在 WPJE

例：桃園公司於X1年1月1日以\$2,800取得大溪公司60%股權，並依公允價值\$1,500衡量非控制權益。當日大溪公司之股東權益包括股本\$2,400及保留盈餘\$600，除未入帳之專利權\$300外，其他可辨認資產、負債之帳面金額均等於公允價值，該專利權分十年攤銷。此企業合併所產生之商譽中，有20%分攤至桃園公司其他現金產生單位，且該單位經測試並未發生減損。大溪公司並非獨立的現金產生單位，而係另一現金產生單位A之一部分，單位A在此次企業合併前已另有商譽\$800，X1年底單位A不含商譽之帳面金額為\$6,800，當日桃園公司估計現金產生單位A之可回收金額為\$7,800。大溪公司X1年淨利為\$560，發放現金股利\$100。

試作：

- (一) 計算桃園公司認列長期股權投資價值減損損失之金額
- (二) 計算X1年12月31日大溪公司之非控制權益餘額
- (三) X1年合併工作底稿中，與投資大溪公司有關之沖銷分錄

x1% 桃 $\xrightarrow{0.6}$ 大

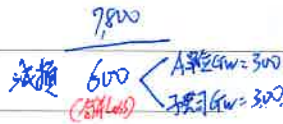


WPJE

CS	2,400
RE	600
投取	318
NCL	92
AI-投子	180
法提撥合併	300
專利投	300
Exp	30
GW	700
減損損失-母	180
投子	3058
NCL	1552
DI	100

A單位BV = $6,800 + (800 + 800) = 8,400$

RA =



母公司帳上之減損分錄

減損損失 180
 AI-投資子公司 180

$300 \times 0.6 = 180$

投取 = $(560 - 30) \times 0.6 = 318$

NCL = $(560 - 30 - 300) \times 0.4 = 92$

NCL減損

Ans: (一) 長投之減損 = 180
 (二) NCL = 1552

投子 = $2,800 + 318 - 60 - 180 = 2,878$

NCL = $1,500 + 92 - 40 = 1,552$

$\left(\begin{matrix} 3,460 + 270 \\ 3,460 + 270 \end{matrix} \right) \times 0.6 + 640 = 2,878$
 $\left(\begin{matrix} 3,460 + 270 \\ 3,460 + 270 \end{matrix} \right) \times 0.4 + 60 = 1,552$

Notes: 如子司為AI, 則NCL會和得GW60

NCL部分為維持原算法(歸子於WPJE)

NCL = 子司減損損失之金額

母子相互持有

1. 库藏股法 (IFRS)

視為代理母公司買回流通在外股份，於合併表中成本分類為庫藏股法

	母帳上	子帳上
投資時	<ul style="list-style-type: none"> 庫藏股 xx 投資子公司 xx 	<ul style="list-style-type: none"> 投資母公司(成本) xx Cash xx

若入股，必伴隨增加現金

	母帳上	子帳上
每股股利	<ul style="list-style-type: none"> 投資收益 xx APIC-庫藏股 xx 	<ul style="list-style-type: none"> Cash xx 股利吸入 xx

此分派不影响子公司

2. 傳統法 (權衡法)

① 視為推定贖回，子公司可採成本法或權益法(轉帳本)

② 當母公司發放股利時，母公司支付股利之金額應視為投子之增加

	母帳上	子帳上 (成本法)	子帳上 (權益法) 權衡法
投資時	<ul style="list-style-type: none"> 股本 xx 保留盈餘 xx 投資子公司 xx 	<ul style="list-style-type: none"> 投資母公司 xx Cash xx 	<ul style="list-style-type: none"> 投資母公司 xx Cash xx
每股股利	<ul style="list-style-type: none"> 投資子公司 xx 股利 xx 	<ul style="list-style-type: none"> Cash xx 股利吸入 xx 	<ul style="list-style-type: none"> Cash xx 投資母公司 xx
有股利時	<ul style="list-style-type: none"> 投資子公司 xx 投資收益 xx 	X	<ul style="list-style-type: none"> 投資母公司 xx 投資收益 xx

(3) 解聯立方程式

$$\begin{cases}
 A = NI_A + 0.8B \\
 B = NI_B + 0.15A
 \end{cases}
 \Rightarrow
 \begin{cases}
 A = 100 \\
 B = 30
 \end{cases}
 \Rightarrow
 \begin{cases}
 A \text{ 股利} = 30 < \begin{matrix} 24 - 100 \times 0.15 = 9 \text{ (股利)} \\ 6 \end{matrix} \\
 B \text{ 股利} = 100 \times 0.15 = 15 \text{ (併股本)}
 \end{cases}$$

甲公司于X2年1月1日以\$495,000取得乙公司90%股權，採成本法處理該項投資。當時乙公司股東權益包括股本\$350,000及保留盈餘\$150,000除有未入帳專利權分十年攤銷外，其他可辨認資產、負債之帳面金額均等於公允價值，且無合併商譽。乙公司亦於X3年1月1日以\$120,000取得甲公司12%股權，採成本法處理該項投資，當時甲公司股東權益包括股本\$750,000及保留盈餘\$250,000。X3年7月1日乙公司以價格\$80,000將帳面金額\$60,000的機器出售給甲公司，該機器尚可使用四年，無殘值，採直線法提列折舊。甲公司及乙公司X2年、X3年之本身淨利及股利如下：

	甲 公 司		乙 公 司	
	淨利	股利	淨利	股利
X2年	\$160,000	\$40,000	\$80,000	\$20,000
X3年	180,000	60,000	120,000	50,000

若採庫藏股票法處理，試作：

- (1) 計算X3年底甲公司「投資乙公司」帳戶之額。
- (2) X3年度合併工作底稿之沖銷分錄。



$$GIW = 495,000 + 55,000 - \frac{55,000}{5\%} = 0$$

5% = 50,000 / 1,000,000

$$CII = 180,000 + 87,030 = 267,030$$

$$NCII = 104,700$$

$$\begin{aligned} \text{X3/1 投子} &= (580,000 + 45,000) \times 0.9 = 544,500 \\ \text{NCI} &= (580,000 + 45,000) \times 0.1 = 62,500 \end{aligned}$$

WPJE	Gain	20,000
	PPE	20,000
	AD	25,000
	Dep	25,000

CS	350,000
RE	210,000
投取	87,030
NCII	104,700
專利	7,000
專折	40,000
Exp	5,000
投子	485,730
NCI	53,970
投取	120,000
DI	50,000

	甲	乙
NL	180,000	120,000
投取	87,030	7,000
	267,030	127,000
DI	60,000	50,000

$$\text{Final NL} = 127,000 - 5,000 - 20,000 + 25,000 = 104,700$$

$$\begin{aligned} \text{投取} &= 104,700 \left\{ \begin{array}{l} 94,230 - 7,000 = 87,030 \\ 10,470 \end{array} \right. \\ \text{NCI} & \end{aligned}$$

前	投子	593,730	NCI	65,970
TS	(108,000)	(12,000)		
後	投子	485,730	NCI	53,970

$$\begin{aligned} \text{X3/1 投子} &= 544,500 + 7,000 - 45,000 = 506,500 \\ \text{NCI} &= 60,500 + 104,700 - 5,000 = 160,200 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{投子} &= (63,200 + 49,000) \times 0.9 = 59,730 \\ \text{NCI} &= (63,200 + 49,000) \times 0.1 = 65,970 \end{aligned}$$

甲公司於 X2 年 1 月 1 日以 \$495,000 取得乙公司 90% 股權，採成本法處理該項投資，當時乙公司股東權益包括股本 \$350,000 及保留盈餘 \$150,000 除有未入帳專利權分十年攤銷外，其他可辨認資產、負債之帳面金額均等於公允價值，且無合併商譽。乙公司亦於 X3 年 1 月 1 日以 \$120,000 取得甲公司 12% 股權，採成本法處理該項投資，當時甲公司股東權益包括股本 \$750,000 及保留盈餘 \$250,000。X3 年 7 月 1 日乙公司以價格 \$80,000 將帳面金額 \$60,000 的機器出售給甲公司，該機器尚可使用四年，無殘值，採直線法提列折舊。甲公司及乙公司 X2 年、X3 年之本身淨利及股利如下：

	甲 公 司		乙 公 司	
	淨利	股利	淨利	股利
X2 年	\$160,000	\$40,000	\$80,000	\$20,000
X3 年	180,000	60,000	120,000	50,000

若採傳統法處理，試作：

- (1) 計算 X3 年底甲公司「投資乙公司」帳戶之額。
- (2) X3 年度合併工作底稿之沖銷分錄。

$$GW = 495,000 + 5,000 - \frac{5,000}{10} = 500,000$$

	投子	NCI	子-成本法 W/F/E
13% 投子 = 544,850	1/3 544,850	60,500	CS 350,000
NCI = 60,500	投收 84,148	13,352	RE 150,000
	股利 (45,000)	(5,000)	投收 84,148
	50% 7,200	-	NCI 13,352
	註銷 (120,000)		專利 9,200
			專利 49,000
			Eq 5,000
	1/3 470,848	68,852	投子 470,848
			NCI 68,852
			投收 120,000
			DL 50,000

$$\begin{cases} A = 150,000 + 0.9B \\ B = (120,000 - 5,000 - 20,000 + 250) + 0.12A \end{cases}$$

$$\begin{cases} A = 300,168 \\ B = 133,520 \end{cases}$$

$$B = 133,520 \left\{ \begin{array}{l} 120,168 - 300,168 \times 0.12 = 84,148 (\text{投收}) \\ 133,520 (NCI) \end{array} \right.$$

子-權益法 W/F/E (材料本)

CS	350,000	Gain 20,000
RE	150,000	
投收	84,148	AD 250
NCI	13,352	
投收	36,000	
專利	49,000	
Eq	5,000	
投子	470,848	
NCI	68,852	
投收	148,500	
DL	50,000	

若 B 將機器之投收 = $300,168 \times 0.12 = 36,020$

B 之投收 = $120,000 + 36,020 - 20,000 = 136,020$

CS = $150,000 + 84,148 = 234,148$

NCI = 13,352

連結型-母子間交叉持股-庫藏股票法

甲、乙、丙三家公司投資關係，甲持有乙 60% 及丙 20%、乙持有丙 70%、丙持有甲 10%。所有投資於取得時之移轉對價皆等於被投資公司可辨認淨資產公允價值之比例份額，並皆以可辨認淨資產之比例份額衡量非控制權益。取得投資當日，被投資公司之各項可辨認資產、負債之公允價值均與帳面金額相當。除丙公司對甲公司之投資使用成本法外，其餘投資皆採用權益法 X3 年度甲、乙、丙三公司之本身淨利分別為 \$150,000、\$120,000、\$80,000，皆未宣告股利。乙公司本身淨利中包含銷貨予丙公司之毛利 \$50,000，該批商品至 X3 年底尚有 1/4 留於丙公司存貨中。X4 年度甲、乙、丙三公司本身淨利分別為 \$200,000、100,000、\$50,000 皆宣告 20,000 之現金股利。假設 X4 年度無集團內個體間交易發生，丙公司購自乙公司之商品已經出售。

一試求採用庫藏股票法之 X3、X4 年度控制權益淨利、各公司之投資收益及非控制權益淨利。

甲		X3年		甲	乙	丙	
		0.6 0.1 0.2 0.7	淨利 投取-乙 投取-丙 內部交易 股利收入	150,000 98,100 16,000 - -	120,000 - 56,000 (12,500) -	80,000 - - - -	CII = 264,100 $NI = 80,000 \times 0.1 + 163,500 \times 0.4$ = 73,400 合計 = 337,500 or 合計 = 150,000 + 120,000 + 80,000 - 12,500 = 337,500
DI		-	-	-	-	-	
甲		X4年		甲	乙	丙	
		0.6 0.1 0.2 0.7	淨利 投取-乙 投取-丙 內部交易 股利收入	200,000 89,340 8,400* - -	100,000 - 36,400 12,500 -	50,000 - - - 2,000	CII = 297,740 $NI = 52,000 \times 0.1 + 148,900 \times 0.4$ = 64,760 合計 = 362,500 or 合計 = 200,000 + 100,000 + 50,000 + 12,500 = 362,500
DI		20,000	20,000	20,000	20,000	20,000	

* $52,000 \times 0.2 - 2,000 = 8,400$

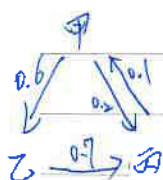
甲帳上：
 投取-丙 2,000
 APIC-TS 2,000

Notes: 對子收到股利收入那項所認列之投取
 需扣除!!

連結型-母子間交叉持股-傳統法

甲、乙、丙三家公司投資關係，甲持有乙 60% 及丙 20%、乙持有丙 70%、丙持有甲 10%。所有投資於取得時之移轉對價皆等於被投資公司可辨認淨資產公允價值之比例份額，並皆以可辨認淨資產之比例份額衡量非控制權益。取得投資當日，被投資公司之各項可辨認資產、負債之公允價值均與帳面金額相當。除丙公司對甲公司之投資使用成本法外，其餘投資皆採用權益法 X3 年度甲、乙、丙三公司之本身淨利分別為 \$150,000、\$120,000、\$80,000，皆未宣告股利。乙公司本身淨利中包含銷貨予丙公司之毛利 \$50,000，該批商品至 X3 年底尚有 1/4 留於丙公司存貨中。X4 年度甲、乙、丙三公司本身淨利分別為 \$200,000、100,000、\$50,000 皆宣告 20,000 之現金股利。假設 X4 年度無集團內個體間交易發生，丙公司購自乙公司之商品已經出售。

試求採用傳統法之 X3、X4 年度控制權益淨利、各公司之投資收益及非控制權益淨利。



$$\begin{aligned}
 \times 3 \quad \begin{cases} A: 150,000 + 0.6B + 0.2C \\ B: 120,000 - 12,500 + 0.7C \\ C: 80,000 + 0.1A \end{cases} &\Rightarrow \begin{cases} A: 281,557 \text{ (非CII)} \\ B: 183,209 \\ C: 108,156 \end{cases}
 \end{aligned}$$

$$CII = 281,557 \xrightarrow{0.9} 253,401 \rightarrow \text{本身NI} = 150,000$$

$$\text{投A} = 103,401 \rightarrow \text{投B} = 183,209 \times 0.6 = 109,925$$

$$NCII = 183,209 \times 0.4 + 108,156 \times 0.1 = 84,099$$

$$\text{投C} = 108,156 \times 0.2 - 281,557 \times 0.1 = (6524)$$

$$\text{合併NI} = 253,401 + 84,099 = 337,500$$

$$\text{or 合併NI} = 150,000 + 120,000 - 12,500 + 80,000 = 337,500$$

$$\begin{aligned}
 \times 4 \quad \begin{cases} A: 200,000 + 0.6B + 0.2C \\ B: 100,000 + 12,500 + 0.7C \\ C: 50,000 + 0.1A \end{cases} &\Rightarrow \begin{cases} A: 318,230 \text{ (非CII)} \\ B: 169,776 \\ C: 81,823 \end{cases}
 \end{aligned}$$

$$CII = 318,230 \xrightarrow{0.9} 286,407 \rightarrow \text{本身NI} = 200,000$$

$$\text{投A} = 86,407 \rightarrow \text{投B} = 169,776 \times 0.6 = 101,865$$

$$NCII = 169,776 \times 0.4 + 81,823 \times 0.1 = 76,093$$

$$\text{投C} = 81,823 \times 0.2 - 318,230 \times 0.1 = (15,458)$$

$$\text{合併NI} = 286,407 + 76,093 = 362,500$$

$$\text{or 合併NI} = 200,000 + 100,000 + 12,500 - 50,000 = 362,500$$

Notes: 傳統法解聯立，一定要從“本身NI”開始

子公司間交叉持股-庫藏股票法

甲公司於 X5 年初以 \$300,000 取得乙公司 60% 股權，當時乙公司之股東權益包括股本 \$300,000 及保留盈餘 \$200,000。乙公司於 X6 年初以 \$280,000 取得丙公司 80% 股權，當時丙公司之股東權益包括股本 \$200,000 及保留盈餘 \$150,000 丙公司於 X6 年底以 \$87,000 取得乙公司 15% 股權，當時乙公司有股本 \$300,000 及保留盈餘 280,000 上述各項投資於取得時被投資公司各項可辨資產、負債之帳面金額均等於公允價值，且無合併商譽。X6 年底丙公司股東權益包括股本 \$200,000 及保留盈餘 \$180,000。

	甲公司	乙公司	丙公司
本身淨利	\$160,000	\$112,000	\$80,000
股利	60,000	50,000	40,000

X7 年各公司本身淨利及股利資料如上，甲、乙二家公司均採完全權益法處理上述投資，並依可辨認淨資產比例衡量非控制權益，丙公司則採成本法處理對乙公司之投資，試作請依庫藏股票法回答下列問題：

- (1) 計算甲公司 X7 年之投資收益及 X7 年底「投資乙公司」帳戶除額。
- (2) 計算乙公司 X7 年之投資收益及 X7 年底「投資丙公司」帳戶餘額。
- (3) 甲、乙、丙三家公司 X7 年度合併工作底稿之調整及沖銷分錄。
- (4) 計算 X7 年非控制權益淨利及 X7 年底非控制權益餘額。

甲

	甲	乙	丙
股本	160,000	112,000	80,000
保留盈餘	123,916	62,500	-
非控制權益	-	-	75,000
總計	283,916	174,500	87,500
DL	60,000	50,000	40,000

乙

	乙	丙
股本	280,000	200,000
保留盈餘	280,000	180,000
非控制權益	-	17,500
總計	560,000	397,500

丙

	丙
股本	200,000
保留盈餘	180,000
非控制權益	17,500
總計	397,500

3. X7 WPJE

CS RE(乙)	300,000
CS RE(丙)	200,000
APIC-TS	75,000
投資(甲權上)	123,916
投資(乙)	51,324
投資(丙)	62,500
NON	17,500
APIC-TS	75,000

甲之投資收益及除額

16% 投資丙 (380,000) × 0.8 = 304,000
 NLZ (380,000) × 0.2 = 76,000
 79,000 - 75,000 = 4,000
 79,000 - 75,000 = 4,000

乙之投資收益及除額

46% 投資乙 (560,000) × 0.6 = 336,000
 NLZ (560,000) × 0.4 = 224,000
 336,000 - 224,000 = 112,000
 112,000 - 109,118 = 2,882
 112,000 - 109,118 = 2,882

丙之投資收益及除額

80% 投資乙 (360,000) × 0.8 = 288,000
 NLZ (360,000) × 0.2 = 72,000
 288,000 - 72,000 = 216,000
 216,000 - 17,500 = 198,500
 198,500 - 188,942 = 9,558
 198,500 - 188,942 = 9,558

調整及沖銷分錄

CS RE(乙) 300,000
 CS RE(丙) 200,000
 APIC-TS 75,000
 投資(甲權上) 123,916
 投資(乙) 51,324
 投資(丙) 62,500
 NON 17,500
 APIC-TS 75,000

1) 甲投資: 123,916, 投資乙: 453,458
 2) 乙投資: 62,500, 投資丙: 272,400
 3) NLZ: 17,500 + 51,324 = 68,824
 NLZ: 68,100 + 188,942 = 257,042

子公司間交叉持股-傳統法

甲公司於 X5 年初以 \$300,000 取得乙公司 60% 股權，當時乙公司之股東權益包括股本 \$300,000 及保留盈餘 \$200,000。乙公司於 X6 年初以 \$280,000 取得丙公司 80% 股權，當時丙公司之股東權益包括股本 \$200,000 及保留盈餘 \$150,000 丙公司於 X6 年底以 \$87,000 取得乙公司 15% 股權，當時乙公司有股本 \$300,000 及保留盈餘 280,000 上述各項投資於取得時被投資公司各項可辨資產、負債之帳面金額均等於公允價值，且無合併商譽。X6 年底丙公司股東權益包括股本 \$200,000 及保留盈餘 \$180,000。

	甲公司	乙公司	丙公司
本身淨利	\$160,000	\$112,000	\$80,000
股利	60,000	50,000	40,000

X7 年各公司本身淨利及股利資料如上，甲、乙二家公司均採完全權益法處理上述投資，並依可辨認淨資產比例衡量非控制權益，丙公司則採成本法處理對乙公司之投資，試作請依傳統法法回答下列問題：

- (1) 計算甲公司 X7 年之投資收益及 X7 年底「投資乙公司」帳戶除額。
- (2) 計算乙公司 X7 年之投資收益及 X7 年底「投資丙公司」帳戶餘額。
- (3) 甲、乙、丙三家公司 X7 年度合併工作底稿之調整及沖銷分錄。
- (4) 計算 X7 年非控制權益淨利及 X7 年底非控制權益餘額。

$$\begin{cases}
 A = 160,000 + 0.6B \\
 B = 112,000 + 0.8C \\
 C = 80,000 + 0.15B
 \end{cases}
 \Rightarrow
 \begin{cases}
 A = 280,000 < \begin{matrix} NI: 160,000 \\ Div: 120,000 \end{matrix} \\
 B = 200,000 < \begin{matrix} NI: 112,000 \\ Div: 58,000 \end{matrix} \\
 C = 119,000
 \end{cases}$$

CIE = 280,000

X6 投乙 (580,000) × 0.6 = 348,000
 NI (580,000) × 0.6 = 348,000

NI = 50,000 + 22,000 = 72,000

合併 NI = 352,000

X7 投乙: 348,000 + 120,000 - 50,000 = 438,000

NI = 145,000 + 50,000 - 12,500 = 182,500

合併 NI = 160,000 + 112,000 + 80,000 = 352,000

投乙: (739,000) × 0.6 = 438,000
 NI (739,000) × 0.6 = 438,000

X7 WPJE

580,000 + 200,000 - 50,000

CS (乙)	> 55,000
RE (乙)	238,000
CS (丙)	200,000
RE (丙)	180,000
投資 (乙)	170,000
NI (乙)	50,000
投資 (丙)	58,000
NI (丙)	22,000
調整	72,000
投乙 (甲帳)	438,000
NI-乙	182,500
投資	250,500
NI-丙	90,000
投乙 (乙帳)	870,000
DI	82,500

X6 投丙: (380,000) × 0.8 = 304,000
 NI (380,000) × 0.8 = 304,000

	投資	NI
17%	304,000	76,000
80%	58,000	> 20,000
DI (32,000)		(8,000)
投 DI	75,000	
調整 (87,000)		
	250,500	90,000

扣除反向 DI = 乙帳上
 扣除 75,000
 DI 75,000

營運部門 (IFRS 8)

合併報表與營運部門報表:

	合併報表	營運部門報表
資料處理	資料合併	資料分割
公司間交易	交易沖銷	交易不沖銷

營運部門定義:

Notes: 營運部門一定是CGU

1. 賺得收入並產生費用
2. 定期由營運決策者覆核
3. 有單獨之財務資訊

但CGU不一定是營運部門

營運部門判斷:

1. 可能尚未賺得收入, ex: 創業期間, 未賺得收入, 亦得為營運部門
2. 某些功能性部門 (行政單位) 有偶發收入, 非屬營運部門
ex: 人事訓練部等
3. 「營運決策者」, 不必然有特定職稱之經理人 ex: CEO, COO, 董事團隊
4. 「部門經理人」, 主要職責對營運決策者負責, 聯繫、討論, 不必然有特定職稱之經理人
↳ 以核心原則決定何組組成部分構成營運部門。(延伸型組織)
5. IFRS 8 要求 說明每一應報部門如何衡量 部門權益, 部門匯差, 部門負債 (摘要)

應報條件:

1. 辨識出之營運部門, 25% 以上 業務 而得之部門

2. 超過量化門檻 (任一門檻)

→ 所有方面的組織 (第一次集結)

- ① 收入 (內、外) 10%
- ② 權益 (資產、負債) 10%
- ③ 權益 (所有營運部門) 10%
不為行政單位, 非營運部門

- ① 產品及勞務
- ② 生產過程
- ③ 客戶類型
- ④ 配銷產品或提供勞務方法
- ⑤ 監管環境 ex: 銀行保險、媒體

→ 沒有研辨

量化門檻之例外規定

1. 未符合量化門檻之營運部門，但管理階層認為該部門對PC使用有同時，仍應揭露
2. 未符合第一次彙總，但大多數性質相似，企業得將該等營運部門合併為一個應報導部門。(第一次彙總)
3. 管理階層若判斷前一期應報導部門仍具重要性，即使本期不符量化門檻，本期仍應持續報導
4. 本期應報導，前期未報導，前期部門資料应予重編
5. IFRS8，報導部門 10% 以上時，企業應考量是否已達實務上限制
- ★ 6. 若應報導部門 < 所有部門之外部收入 75% \Rightarrow 應持續增加應報導部門至 75%

ex:

部門	企業外部收入	部門間收入	總收入	測試對	是否報導
A	2340	580	2920	756	是
B	584	-	584	756	否
C	784	240	1024	756	是
D	440	-	440	756	否
E	370	420	790	756	是
F	1802	-	1802	756	是
	<u>6320</u>	<u>1240</u>	<u>7560</u>	100%	

$$\text{應報導部門(外部收入)} = 2340 + 784 + 370 + 1802 = 5296$$

$$\text{所有部門(外部收入) 75\%} = 6320 \times 75\% = 4740$$

Ans: 應報導 > 所有部門 75%，故無須再增加報導部門

產業別財務資訊之揭露:

1. 資本支出
2. Dep. 折耗及攤銷
3. 部門製造成本

沒有 COGS

應報導部門揭露

1. 一級性資訊 (辨識報導部門因素、組織、產品、地區、監管環境、產生收入之產品及勞務類型)
2. 報導之部門揭露、資產、負債之衡量基礎
3. 部門收入、報導部門揭露、資產、負債項目 **調整** 至相對應之 F/S 金額
4. 每一應報導部門之 **揭露、資產、負債** 之資訊揭露內容:

- ① 來自外部客戶之收入
 - ② 企業內其他部門交易之收入
 - ③ 利息收入
 - ④ 利息費用
 - ⑤ 折舊與攤銷
 - ⑥ IAS1 規定之重大收益與虧損
 - ⑦ 投資與合資之投入
 - ⑧ 所得稅費用
 - ⑨ 重大非現金項目
- ⇒ 原則上分開報導, 但如為金融部門, 則以淨利息報導

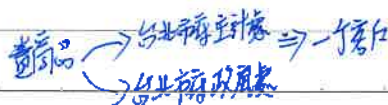
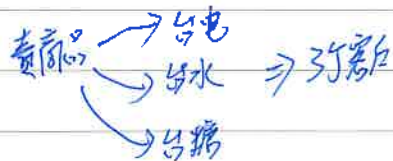
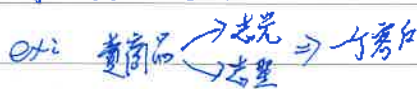
企業選擇之揭露 → 為重要者, 應揭露 **收入總額** 及 **報導部門名稱**

1. **單一外部客戶** 之收入佔在業收入之 10% 以上, 應揭露此事實
2. **無須揭露** 主要客戶名稱, 每一部門來自該客戶之收入金額
3. 報導企業所知共同控制下之企業集團 ⇒ 應設單一客戶

4. 地區別資訊:

應揭露 (收入) → 本國及外國之外部收入
 資產 → 本國及外國之 **非流動資產**

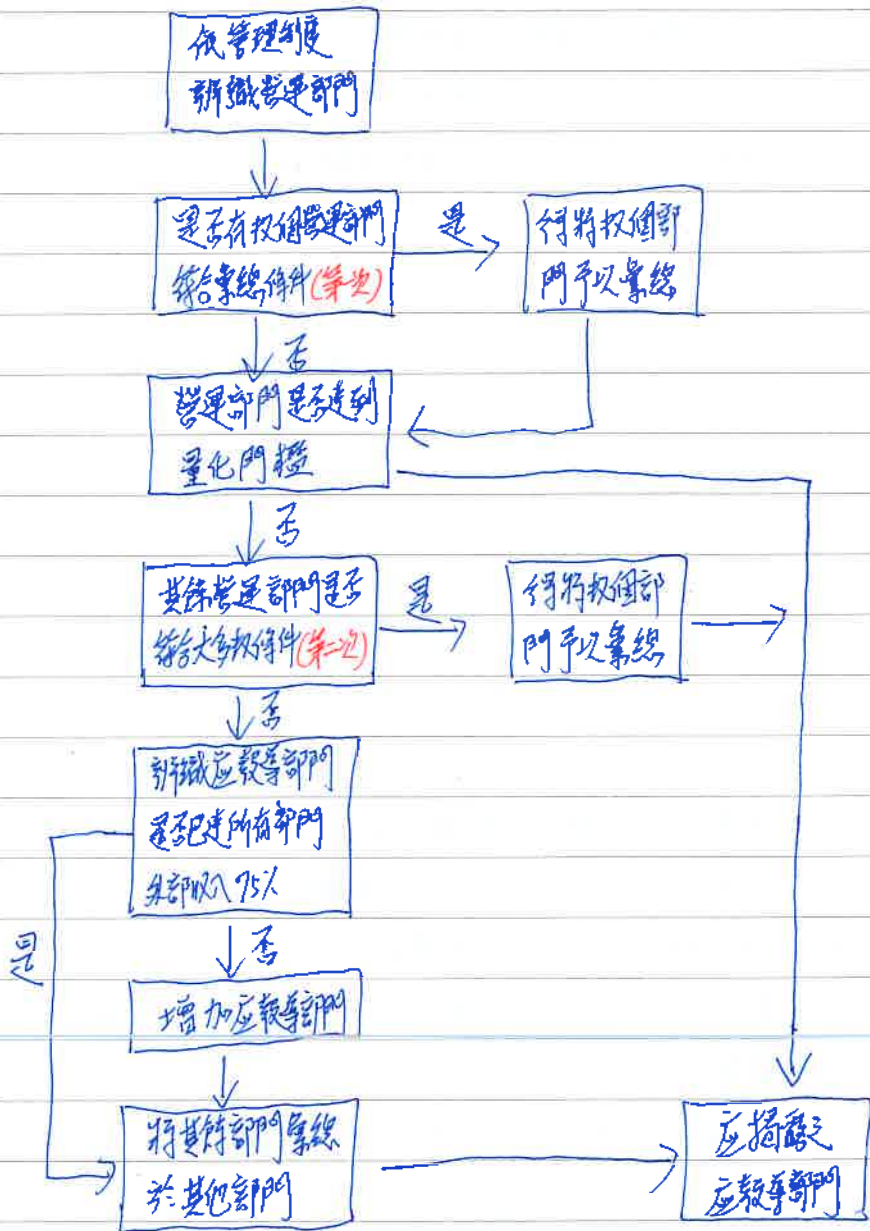
如為政府單位 ⇒ 應判斷整合程度



重組

企業若改變其 **組織結構**, 除非前期資訊無法取得且編製成本甚高, 否則 **應予重編**

判斷應報專部門之流程圖



分公司會計 (獨立制)

1. 總公司帳上「分公司往來」、分公司帳上「總公司往來」⇒ 原則上一樣, 不同時應調帳, 期末時再予沖銷
2. 運送商品至分公司運費, 應作為存貨成本, 但起運運費, 應作為總公司之費用。衝突
3. 分公司之開辦費不得遞延, 應作当期費用
4. 分公司之 COGS = %存貨 + 總公司來貨(加價) + 購置外部運貨 - 期末存貨 (水運運費視為成本加價)
5. 總公司之 COGS = %存貨 + 本期運貨 - 運交分公司商品(或存貨) - 期末存貨
↑ 付給外界, 不指向往來
6. 分公司之損益 ⇒ 可為總公司之一項
7. 分公司存貨加價 ⇒ 可為總公司之一項
8. 聯合財務報表:

- ① COGS = 總公司COGS + 分公司COGS - 已實現分公司存貨加價
- ② 總分公司往來科目應予消掉
- ③ 聯合報表之存貨 = (總 + 分兩存貨) - 期末分公司存貨加價

WPJE	
{ 分公司WI xx	{ 總公司往來 xx
COGS xx	分公司損益 xx
{ 分公司存貨加價 xx	{ 分公司NI xx
存貨 xx	分公司損益 xx

分公司存貨加價	分公司結帳	總公司結帳	分公司NI																																										
<table border="1"> <tr><td>已實現加價</td><td>%來運貨加價</td></tr> <tr><td></td><td>本期來運貨加價</td></tr> <tr><td></td><td>%來運貨加價</td></tr> </table>	已實現加價	%來運貨加價		本期來運貨加價		%來運貨加價	<table border="1"> <tr><td>%存貨</td><td>xx</td></tr> <tr><td>SR</td><td>xx</td></tr> <tr><td>%運貨</td><td>xx</td></tr> <tr><td>總公司來貨</td><td>xx</td></tr> <tr><td>來運運費</td><td>xx</td></tr> <tr><td>費用</td><td>xx</td></tr> <tr><td>總公司往來</td><td>xx</td></tr> </table>	%存貨	xx	SR	xx	%運貨	xx	總公司來貨	xx	來運運費	xx	費用	xx	總公司往來	xx	<table border="1"> <tr><td>分公司存貨加價</td><td>xx</td></tr> <tr><td>分公司存貨</td><td>xx</td></tr> <tr><td>分公司損益</td><td>xx</td></tr> <tr><td>分公司往來</td><td>xx</td></tr> <tr><td>分公司損益</td><td>xx</td></tr> </table>	分公司存貨加價	xx	分公司存貨	xx	分公司損益	xx	分公司往來	xx	分公司損益	xx	<table border="1"> <tr><td>分公司NI</td><td>xx</td></tr> <tr><td>%存貨</td><td>xx</td></tr> <tr><td>SR</td><td>xx</td></tr> <tr><td>%運貨</td><td>xx</td></tr> <tr><td>費用</td><td>xx</td></tr> <tr><td>NI</td><td>xx</td></tr> </table>	分公司NI	xx	%存貨	xx	SR	xx	%運貨	xx	費用	xx	NI	xx
已實現加價	%來運貨加價																																												
	本期來運貨加價																																												
	%來運貨加價																																												
%存貨	xx																																												
SR	xx																																												
%運貨	xx																																												
總公司來貨	xx																																												
來運運費	xx																																												
費用	xx																																												
總公司往來	xx																																												
分公司存貨加價	xx																																												
分公司存貨	xx																																												
分公司損益	xx																																												
分公司往來	xx																																												
分公司損益	xx																																												
分公司NI	xx																																												
%存貨	xx																																												
SR	xx																																												
%運貨	xx																																												
費用	xx																																												
NI	xx																																												

分公司帳	總公司帳	聯合帳
SR xx	SR xx	SR xx
COGS (xx)	COGS (xx)	COGS (xx) ← 總公司COGS - 已實現存貨加價
GP xx	GP xx	GP xx
EIP (xx)	EIP (xx)	EIP (xx)
NI xx	NI xx	NI xx

Notes: 不論是再衡量, 捷算 ⇒ 國外分公司報表轉捷算以雙方交易時匯率沖銷
而分公司帳上「總公司往來」⇒ 直接用總公司帳上「分公司往來」

Notes: 總公司帳預包含結帳帳目

期中財務報表 IAS 34

觀點:

(一) 爛豆腐 (原則) 讓學生、讓學認

ex: 廣告費、研發費、訓練費、捐贈、維修費、做市吸、投付金吸、取得補助、作量受差

特殊: 累計帶薪假 → 請年認列, 非累計帶薪假 → 不認列負債、費用

(二) 整體論 估全年、推估全年 → 包括約定之或有租金

ex: 所得稅、法定義務、推定義務

↓
房屋稅、地所稅

↓
年終、獎金

發佈原則:

台灣 公開發行公司 ⇒ 45日內

IAS 34 ⇒ 鼓勵不晚於 60日 (鼓勵至少提供上季本財) ← 未強制起定發布頻率

Notes: 期中財 著重於新發生活動事件, 而非重覆先前已報導資訊

Notes: 期中財 (簡易財) 有原則, 亦可發佈 (實質財), IAS 34 並未禁止也不鼓勵

Notes: 期中財 較年度財 須使用 較多估計

Notes: 屬 高度季節性活動之企業, 揭露 期中結算日前 12 個月之財新資訊

會計政策: 採用與年度財 相同會計政策

企業對於 LCMRV 重組、減損之認列與處理, 應與年度財 相同, 於後續期中發生估計變動

應計額外損失、迴轉, 處理此估計變動

ex: Q2 發生負債折、減損, 但預估年度並無此折或減損 → Q2 仍應認列折或減損

Q4 再予以迴轉

(查清 GW 減損不得迴轉)

期中財固然相 持估 推定義務 之財, 不得以盈餘平穩為由, 而於財後延 → 仍應審慎化

CHA SHIN Notes 所得稅之 投資抵稅 → 請以 帳目 為準, 且計算與實際年 (如有 一次性租賃 歸於年度不認列, 於 期中財 亦認列)

虧損扣除 → 課稅所得額扣除 → 前損 產生 → 本期所得從速
後損 → DTA (轉帳後年度計管手則有效後年)

期中所得稅計算 (按整體歸併全年攤派等)

ex:	預估稅前所得	實際稅前所得	級距	稅率
Q1	100,000	180,000	200,000以下	10%
Q2	200,000	240,000	200,001 ~ 500,000	20%
Q3	150,000	> 600,000	500,001 ~ 800,000	30%
Q4	500,000	300,000	800,001以上	40%
	700,000	1,000,000		

試計算每一季所得稅費用。

Q1 所得: $180,000 + 200,000 + 150,000 + 500,000 = 980,000$

稅(估): $280,000 \times 30\% + 300,000 \times 20\% + 200,000 \times 10\% = 164,000$

實際稅率: $164,000 \div 980,000 = 21.026\%$

Q1 所得稅費用: $180,000 \times 21.026\% = 37,846$

Q3 所得: $180,000 + 240,000 + 260,000 + 500,000 = 980,000$

稅(估): $180,000 \times 10\% + 300,000 \times 20\% + 300,000 \times 30\% + 200,000 \times 10\% = 222,000$

實際稅率: $222,000 \div 980,000 = 23.871\%$

Q3 所得稅費用: $(180,000 + 240,000 + 260,000) \times 23.871\% - 91,169 = 71,154$

Q2 所得: $180,000 + 240,000 + 150,000 + 500,000 = 800,000$

稅(估): $200,000 \times 40\% + 300,000 \times 30\% + 300,000 \times 20\% + 200,000 \times 10\% = 178,000$

實際稅率: $178,000 \div 800,000 = 21.707\%$

Q2 所得稅費用: $(180,000 + 240,000) \times 21.707\% - 37,846 = 53,323$

Q4 所得: $1,000,000$

稅(估): $200,000 \times 40\% + 300,000 \times 30\% + 300,000 \times 20\% + 200,000 \times 10\% = 250,000$

Q4 所得稅費用: $250,000 - 37,846 - 53,323 - 71,154 = 87,677$

	Q1	Q2	Q3	Q4
所得額	180,000	420,000	680,000	
實際稅率	21.026%	21.707%	23.871%	
預計所得稅	37,846	91,169	162,323	250,000
上期預計	-	37,846	91,169	162,323
本期所得稅	37,846	53,323	71,154	87,677

Note: 如稅前所得每季稅前所得不等, 以課稅所得額當分母!!
(59 攤的課)

ex:	Q1	Q2	Q3	Q4
直接銷貨	750,000	5,000,000	6,750,000	
直接銷貨	250,000	500,000	1,500,000	3,250,000

有 250,000 之投資成本，試算每一季所得稅費用，稅率皆為 17%。

Q1:

$$\text{估稅} = 750,000 \times 17\% - 250,000 = 102,500$$

$$\text{直接稅率} = 102,500 \div 750,000 = 13.67\%$$

$$\text{所得稅費用} = 250,000 \times 13.67\% = 34,175$$

Q3:

$$\text{估稅} = 6,750,000 \times 17\% - 250,000 = 897,500$$

$$\text{直接稅率} = 897,500 \div 6,750,000 = 13.30\%$$

$$\begin{aligned} \text{所得稅費用} &= (250,000 + 500,000 + 1,500,000) \times 13.30\% - 341,750 - 18,250 \\ &= 238,500 \end{aligned}$$

Q2:

$$\text{估稅} = 5,000,000 \times 17\% - 250,000 = 600,000$$

$$\text{直接稅率} = 600,000 \div 5,000,000 = 12\%$$

$$\begin{aligned} \text{所得稅費用} &= (250,000 + 500,000) \times 12\% - 341,750 \\ &= 18,250 \end{aligned}$$

Q4:

$$\text{估稅} = 9,950,000 \times 17\% - 250,000 = 1,067,500$$

$$\begin{aligned} \text{所得稅費用} &= 1,067,500 - 341,750 - 18,250 - 238,500 \\ &= 469,000 \end{aligned}$$

Notes: 期中報表編製原則:

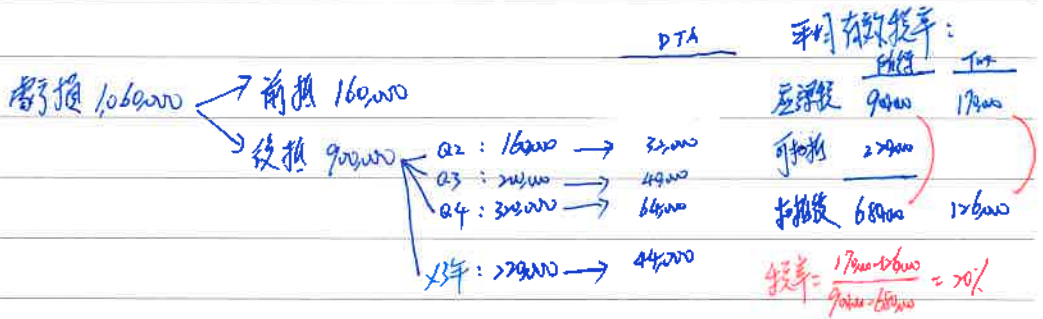
- ① 期中報表作為財務年度整體的一部份
- ② 擬議之決定可能採用與最近年報不同之會計政策
- ③ 期中 F/S 所採用之會計政策應與年度 F/S 採用會計政策完全相同
- ④ 但若會計政策發生變動於年度 F/S 以後，該變動反映於半年度 F/S，則不在此限
- ⑤ 果攜帶并假 ⇒ 應認列；非果攜帶 ⇒ 不認列

ex: 甲公司 X1 年課稅所得額 100,000, X2 年 Q1 發生虧損 106,000, Q2 ~ Q4 分別有 16,000, 20,000, 32,000 之課稅所得, 並於 X3 年有 90,000 之課稅所得, 稅率如下: 100,000 以下 1%

符合虧損前抵免資格, 計算相關金額:

100,001 ~ 1,000,000 20%

1,000,001 以上 30%



X2 3/1	DTA	180,000
	前期所得稅負債	22,000
	所得稅利益	202,000

1%	所得稅費用	64,000
	DTA	64,000
32,000 x 20%		64,000

$$100,000 \times 1\% + 60,000 \times 20\% = 22,000$$

$$90,000 \times 20\% (\text{平均有效稅率}) = 18,000$$

30%	所得稅費用	32,000
	DTA	32,000
		$16,000 \times 20\% = 32,000$

X3年	所得稅費用	17,000
	DTA	44,000
	前期所得稅負債	126,000

$$(90,000 - 22,000) = 68,000$$

20%	所得稅費用	49,000
	DTA	49,000

$$100,000 \times 10\% + 58,000 \times 20\% = 126,000$$

$$70,000 \times 20\% = 14,000$$

期中報表 - 存貨溢價

ex) 甲公司採用 FIFO 方法, 12 年初存貨為 1,000 單位, 成本 = 8 元, NRV = 8.2. 其他資料如下:

	進貨數量	單位成本	銷貨數量	NRV
Q1	6,500	8.2	6,000	8.6
Q2	5,000	9.5	4,000	9.0
Q3	7,500	9.0	6,500	8.5
Q4	8,000	8.7	8,500	8.1

試計算每一季之銷貨成本?

Ans:

	Q	UC	NRV	備抵	備抵溢價
Q1	2,000	8.2	8.6	-	0
Q2	3,000	9.5	9.0	1,500	0 1/4 1,500
Q3	4,000	9.0	8.5	2,000	1,500 1/2 500
Q4	3,500	8.7	8.1	2,100	2,000 3/4 100
					2,100 10/4

銷貨成本:

$$Q1 = 1,500 \times 8 + 4,500 \times 8.2 = 48,900$$

$$Q2 = 2,000 \times 8.2 + 2,000 \times 9.5 + 1,500 = 36,900$$

$$Q3 = 3,000 \times 9.5 + 3,500 \times 9 + 500 = 60,500$$

$$Q4 = 4,000 \times 9 + 4,500 \times 8.7 + 100 = 75,200$$

公司重整 (没钱, 有希望) [对资产负债表及债务结构加以调整之过程]

依公司法第282条规定, 公开破产, 公司破产之公司, 得向法院声请重整。

须经董事过半数以上出席, 出席董事过半数同意, 法院行使 (呈请状)

可由下列人提出:

名词:

1. 6个月且10%以上股东
2. 相当公司已发行股份总额10%以上之债权人
3. 工会: (1) 企业工会
 (2) 劳工人权1/2之企业工会
 (3) 職業劳工人权1/2之職業工會
4. 公司2/3以上之受雇员工 (以解聘时之历年各月人权为率)

- ① 重整债权: 依重整裁定前负债
- ② 重整债务: 依重整裁定后负债
 ↳ 重整过程中所发生之费用

重整人: 法院就债权人、股东、董事、推荐人中选任

Notes: 重整計畫不超过1年

债权人会议: 债权人及股东, 投票行使表决权

Notes: 重整人非为關係人, 重整之主席

重新開始報導 (先減資, 再增資)

停帳: 重整价值 < 协商債務 + 非协商債務

② 原股東依重整計畫獲得新公司不到50% (丧失控制) 屬重大且非暫時

③ 重整价值, 不考虑負債, 为新公司之公允价值 (公允) [所有非A合计划作關帳時 + GW]

④ 各項有股無形資產依公允价值衡量後, 若重整价值之差部份, 皆為「商譽」

Notes: 停帳 = 採用的A (PV) + 舉上 + 債務清償利益

重整分類:

① 資產重評

資產重評損失	XX
流動資產	XX
非流動資產	XX
GW-old	XX

② 協商債務處理

協商債務	XX
協商債務	XX
擔保的A (PV)	XX
應付帳	XX
BP	XX
CS-New	XX
APL	XX
債務清償利益	XX

③ 收回以原幣新幣

CS (Old)	XX
CS (New)	XX
APL	XX

④

商譽	XX
債務清償利益	XX
APL	XX
資產重評損失	XX
R/E (累積)	XX

ex: 滿幣幣 = 700, 協商幣幣 = 1300

$$\text{滿幣幣之股幣} = \frac{700}{700+1300} < 50\%$$

不符「重新報導」

重整价值 - 非協商債務 - 協商債務之停帳
New 1/3 指出來的 (CS + BP + APL)

公司破产 (有錢, 沒希望)

編表時是: 破产開始的編表「破产計畫表」(停業酸步, 清算價值, 清償優先順序)

↳ 依清償優先順序排列(得逾債人可能獲償率之資訊)

- 分類: 「破產問題」
1. 資產 (變現金額): ① 完全擔保資產 ② 部分擔保資產 ③ 其他資產
 2. 負債 (現面價值): ① 完全擔保負債 ② 部分擔保負債 ③ 優先級負債 (經過登記) ④ 無擔保負債

圖示:

完全A	××	部分L	××	負債: ① 優先L	××
完全L (××)		部分A (××)		完全L	××
××		××		部分L	××
其他資產	××			其他L	××
優先L (××)		其他L	××		A
A	=	B	=	% (獲償率)	a = 部分A + 部分L × 獲償率 b = 其他L × 獲償率
A - B = 不足償債額		Notes: 獲償率 > 1, 則股東可回收。			

Notes: 破產過程中, 不會出現溢餘科目, 皆入「破產財團」

3. 破產程序進行中, 破產人會編製「資產變現及負債清償表」

- ① 非現金資產變現時, 不足部分 ⇒ 破產財團損益
- ② 部分負債還後, 不足部分 ⇒ 普通債仍
- ③ 通前優先L (破產人薪資, 稅項等) ⇒ 皆優先償還 (通前為0)

圖示: 資產變現及負債清償表

	資產		負債				破產財團 損益
	現金	非現金	完全L	部分L	無擔保		
					優先L	其他L	
期初餘額	××	××	××	××	××	××	××
	(25,000)			30,000 (25,000) 不足			5,000
	16,000	(20,000)					(4,000)
					15,000		(15,000)
期末餘額	××	××	××	××	××	××	××

非營利會計 (IFRS 未規定, 目前採美國會計準則彙編) 採應計基礎

- ① 不預期獲得報酬
- ② 非以營利為目的
- ③ 無所有權益
- ④ 以「淨資產報告」取代「收入、費用」採總額表達; 利益、損失採淨額表達
- ⑤ 以「淨資產」取代OE, 又區分為 \rightarrow 受限制 / \rightarrow 未受限制
- ⑥ 費用項目(除了投資費用)一定歸屬「未受限制」; 「收入、利益、損失」歸屬「受限制」, 「未受限制」
- ⑦ 收到限制之長期目的現金 \rightarrow 籌資活動; 未質化費用品之購置、出售、耗用 \rightarrow 投資活動

金額衡量: 非現金資產之捐贈 \rightarrow 以公允價值; 若無FV \rightarrow 捐贈收入 先不入帳

捐贈條件: 先列為「預收款項」條件 \rightarrow 達成: 認收入 / \rightarrow 未達成: 延

捐贈受限制: 僅限限制受贈資產使用。如為PPE, 提到Dep (列未受限制), 將淨資產分類至特限

勞務捐贈: 具專業人士提供專業技能, 列認捐贈收入 \rightarrow EOP 捐贈收入 \rightarrow 如非提供專業服務 \rightarrow 不入帳

收藏品: 公開展示、善加保存、不擬出售(無作之室)

原始認: 符合定義 ① 質化 \rightarrow 任一選擇
② 不質化
③ 某一時段皆質化

不符合定義: 需認到資產

繼續認: 如原始未質化 A ?
捐贈收入 ?
 \rightarrow { 淨資產(OE) \times
Cash \times

FA \times
捐贈收入 \times
 \downarrow
EOP \times
Cash \times

附條件承諾: { FA \times
預收款項 \times

不明條件承諾: { FA \times
捐贈收入 若未達成 \rightarrow 1年內實現以淨變現價值; 無法1年內實現以非淨現金流量折現值 DCF
(若考慮無法收回部分)

非捐贈:

① 自行購置資產: 按取得成本入账, 期末按 **FV** 評价

② 交換: 交換交易收到資產均列為 **未受限制** ⇒ $\left\{ \begin{array}{l} \text{白米 100} \\ \text{俾珠 5} \\ \text{捐贈款 95} \end{array} \right.$

③ 代理: 收到資產時 ⇒ **資產及負債增加**; 交付時 ⇒ 沖轉資產及負債

(代收轉付) $\left\{ \begin{array}{l} \text{Cash } xx \\ \text{代收款 } xx \end{array} \right.$ $\left\{ \begin{array}{l} \text{代收款 } xx \\ \text{Cash } xx \end{array} \right.$

④ 會費: 收取會費 **超過** 會員所獲得之利益, **超過** 部分視為 **捐贈收入**

ex: 會費 100 人, 每人每年收取會費 400 元, 每名會員可獲價值 400 元之雜誌, 作相關分析:

$\left\{ \begin{array}{l} \text{Cash } 400,000 \\ \text{會費收入 } 160,000 \\ \text{捐贈收入 雜誌 } 240,000 \end{array} \right.$

Notes: 我國規定: 各年度開始前 2 個月 ⇒ 工作計畫及收支預算表

後 2 個月 ⇒ 新年工作報告及各項會計報表 (現金出納表, 財產目錄, 基金收支表)

圖示: 業務活動報告

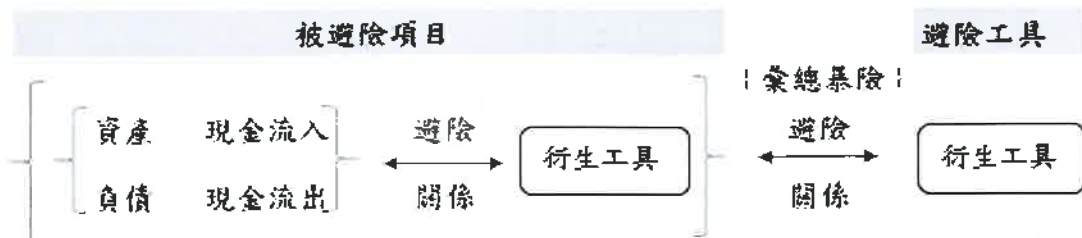
	未受限制	受限制	合計
收入利益:			
...	xx	xx	xx
合計	xx	xx	xx
費用損失:			
...	xx		xx
合計	xx		xx
* 目的達成	xx	(xx)	
淨資產增加	xx	xx	xx
期初淨資產	xx	xx	xx
期末淨資產	xx	xx	xx

受限制淨資產 xx
未受限制淨資產 xx

彙總暴險之避險與淨部位避險之處理

(一) 彙總暴險

係指被避險項目與衍生工具之組合後，作為一項被避險項目。當企業指定此種被避險項目時，應評估該彙總暴險是否因結合一個被避險項目與一個衍生工具而產生一種不同之彙總暴險，且該彙總暴險係將一種或多種特定風險當作一項暴險被管理，其避險關係如下圖所示：



彙總暴險包括含有預期交易之彙總暴險(即未承諾但預計將產生暴險之未來交易與衍生工具)，若該彙總暴險屬高度很有可能，且一旦其已發生而不再屬預期時仍為合格被避險項目。

1. 項目群組僅於符合下列所有條件時，始為合格被避險項目：

- (1) 其由個別屬合格被避險項目之項目(包括項目之組成部分)所組成
- (2) 為風險管理目的，群組內之項目係以群組基礎共同管理
- (3) 於項目群組之現金流量避險之情況下，若該等項目之現金流量變異並不預期與該群組之整體現金流量變異大致成比例，而形成風險互抵部位，該項目群組之現金流量避險：
 - a. 為外幣風險之避險；
 - b. 該淨部位之指定明定期交易預計會影響損益之報導期間、該等交易之性質及數量。

2. 彙總暴險若係暴險(得作為被避險項目之標的)與衍生工具之組合，該彙總暴險得被指定為被避險項目。

* 特殊情況：當發生含有預期交易之彙總暴險，若該彙總暴險屬高度很有可能，且一旦其已發生而不再屬預期時，仍為合格被避險項目。

3. 當指定上述項目時，企業應評估該彙總暴險是否因結合一暴險與一衍生工具而產生一不同之彙總暴險，且該彙總暴險係就一種或多種特定風險而當作一項暴險被管理。在此情況下，企業得以該彙總暴險為基礎指定被避險項目。

定義：預期交易商品價格所引起的現金流量風險，可能該交易涉及外匯，外匯亦產生外匯風險而透過2個合約進行商品價格及外匯產生之風險規避，則稱為「彙總暴險之避險」

例如：企業高度很有可能在1年後向美國購入一定數量之黃豆，並使用1年期之黃豆期貨合約以規避價格風險(美元基礎)，該高度很有可能之黃豆購買及黃豆合約之組合，就風險管理目的，可視為1年期固定金額美元外幣暴險，此時可再另外簽訂一遠期外匯合約，使預期黃豆購買交易中影響現金流量的兩項因素-商品價格與匯率得以有效避險。

4. 當以彙總暴險為基礎指定被避險項目時，企業基於評估避險有效性及衡量避險無效性之目的，應考量構成該彙總暴險之各項目之合併影響。惟構成該彙總暴險之各項目仍應單獨處理。

(1) 屬彙總暴險之一部分之衍生工具被認列為按公允價值衡量之單獨資產或負債

(2) 若避險關係被指定於構成彙總暴險之項目間，則衍生工具被納入作為彙總暴險之一部分之方式，應與該衍生工具於彙總暴險層級被指定為避險工具之方式一致。例如，對於構成彙總暴險之項目間之避險關係，若企業自其指定為避險工具之衍生工具中排除其遠期部分，當納入該衍生工具於作為被避險項目之彙總暴險之一部分時，企業亦必須排除該遠期部分。除此之外，彙總暴險應將衍生工具按其整體或比例納入。

(二) 淨部位避險 (淨部位避險 = 淨部位避險 + 淨部位避險) = 淨部位

1. 淨部位避險之規範

(1) 企業僅於為風險管理目的，才得以淨額基礎進行避險，此時淨部位始能適用避險會計。

◆ 企業是否以此種方式進行避險係為事實(而非僅為主張或書面文件)。

◆ 企業除了基於風險管理目的外，不得僅為達成特定會計結果而以淨額基礎適用避險會計。

(2) 當構成一淨部位之項目群組被指定為被避險項目時，企業應指定包括可組成該淨部位之項目之整體項目群組。企業不得指定淨部位不特定概括金額。例如，企業有一組在第九個月時確定銷售承諾，金額為FC100，及一組在第18個月時確定購買承諾，金額為FC120。企業不得指定至多為FC20之淨部位概括金額。反之，企業須指定共同導致該被避險淨部位之某購買總額及某銷售總額。企業應指定導致該淨部位之各總額部位，俾能遵循符合要件之避險關係之會計處理規定。

(3) 當企業對淨部位進行避險時，避險會計之適用性取決於避險之類型。若該避險為公允價值避險，則該淨部位可能為合格被避險項目。惟若該避險為現金流量避險，則僅於其為外幣風險之避險及該淨部位之指定明定預期交易預計會影響損益之報導期間且亦明定該等交易之性質及數量，該淨部位始可能為合格被避險項目。

(4)對淨部位之現金流量避險而言，應將淨部位中與避險工具有類似影響之項目之價值變動與避險工具之公允價值變動併同納入。惟淨部位中與避險工具有類似影響之項目之價值變動僅於與渠等相關之交易被認列時(如當預期銷售被認列為收入時)，方予以認列。

2. 零淨部位之規範

當基於風險管理目的指定淨部位，而被避險項目間相互完全抵銷按群組基礎管理之風險時，則稱為零淨部位。

當被避險項目係屬零淨部位之群組時，若符合下列條件，則企業得將該被避險項目指定於未使用避險工具之避險關係中：

- (1)該避險為滾動淨風險避險策略之一部分，企業將隨時間經過(例如當交易進入企業之避險時段)例行性地對相同類型之新部位進行避險；
- (2)被避險淨部位之規模隨滾動淨風險避險策略之期間而變動，且企業使用合格避險工具以對淨風險(即當淨部位並非為零時)進行避險；
- (3)當淨部位並非為零且際以合格避險工具避險時，避險合計通常適用於此種淨部位；且
- (4)對零淨部位不適用避險會計將導致不一致之會計結果(因不適用避險會計將不會認列淨部位避險中所認列之風險互抵部位)。

3. 淨部位避險之避險有效性評估：

- (1)當企業對一淨部位進行避險，於決定是否具有避險有效性時，其應將淨部位中與避險工具有類似影響之項目之價值變動與避險工具之公允價值變動併同考量。
- (2)此外，也需考量在確定銷售承諾之價值變動中與外幣風險相關者及在確定購買承諾之價值變動中與外幣風險相關者間之關係。

淨部位避險:

Ex: 甲公司之功能性貨幣為美元, 該公司於 20x1 年 1 月 1 日時預期 20x1 年 12 月 31 日產生 \$100,000 之銷售收入並購買 \$1,200,000 之機器, 甲公司於 20x1 年 1 月 1 日簽訂購買歐元並銷售美元之淨額交割遠期合約以對外幣部位 \$200,000 避險, 該合約於當年年底到期。甲公司判斷此避險關係符合 IFRS 9 之要件。甲公司購入機器將以直線法提到折舊, 預估耐用年限為 5 年, 殘值 0。

(1) 即期利率等於遠期利率且外幣基差為零; (2) 預期銷售與購買之預期一年後發生且不存在避險無效。

歐元對美元之即期匯率如下:

20x1/1/1	1.5
20x1/12/31	1.4

Ans: 20x1/1/1	{ OCI-購機器之CFHG	200,000	{ OCI-購機器之CFHG	100,000
	避險之金融負債-遠期	200,000	OCI-銷售之CFHG	100,000
	$200,000 \times (1.4 - 1.5) =$	$20,000$	$100,000 \times (1.4 - 1.5) =$	$100,000$

結清	{ 避險之金融負債-遠期	20,000
	Cash	20,000

{ Cash	1,400,000
{ SR	1,400,000

{ OCI-銷售CFHG-金額	100,000
淨部位避險利益(SR)	100,000

此時 SR = 150,000 = 1,000,000 x 1.5

{ 機器	1,650,000
{ Cash	1,650,000

{ 機器	1,200,000
AOI-購機器CFHG-金額	1,200,000

此時機器 = 1,800,000 = 1,000,000 x 1.5

以投年度提 Dep

{ Dep	330,000
淨部位避險損失(Dep)	240,000
AD-機器	360,000

收購前之既存關係

甲公司於 X1 年底以現金\$120(移轉價格)收購乙公司而對乙公司取得控制,並依可辨認淨資產之比例份額衡量非控制權益 當時乙公司之可辨認淨資產公允價值包括其他資產\$172及應付公司債\$72(帳面金額為\$60),該應付公司債的1/4係由甲公司持有,甲公司將該債券投資列為按攤銷後成本衡量債券投資,其收購日之帳面金額為\$15。

試求:

- (一)收購乙公司全部淨資產(吸收合併),作 X1 年甲公司帳上分錄。
- (二)收購乙公司 100%股權,作 X1 年甲公司帳上分錄與合併銷分錄。
- (三)收購乙公司 90%股權,作 X1 年甲公司帳上分錄與合併沖銷分錄。

(一) 吸收合併		(二) 收購100%	
$GW = 120 - 100 = 20$		WPE	
甲帳上	{ AC 3 經濟利益 3 其他資產 172 GW 20 BP 54 ← 72 × 3/4 AC 18 Cash 120	{ 投子 120 Cash 120 { 投子 3 投取 3 推上透過投取反映經濟 再以WPE反映經濟權益	{ BP 18 經濟權益 3 AC 15 120 ↓ 股本 112 GW 20 投取 3 投子 123 BP 12

(三) 收購90%

$GW = 120 + 10 - 100 = 30$		WPE	
甲帳上	{ 投子 120 Cash 120 { 投子 3 投取 3	{ BP 18 經濟權益 3 AC 15	{ 股本 112 投取 3 GW 30 投子 123 112 10 BP 12

大甲公司於 X1 年 1 月 1 日以 \$1,880,000 購入后里公司 80% 股權而對后里公司取得控制，並依收購日公允價值 \$480,000 衡量非控制權益。大甲公司採益法處理對后里公司之投資。X1 年 1 月 1 日后里公司可辨認淨資產之帳面金額為 \$2,000,000 除下列項目外，其他可辨認資產、負債之帳面金額與公允價值均相等：

- (a) 存貨高估 \$180,000，均於 X1 年出售。
- (b) 設備低 \$360,000，自收購日起尚可使用四年，無殘值，採直線法提列折舊。
- (c) 帳列應付公司債 \$500,000 (3 年前平價發行，票面利率為 10%，大甲公司按面額持有半數)，將於二年後到期，該票據之收購日公允價值為 \$480,000，採直線法攤銷折溢價。X1 年后里公司之淨利為 \$420,000，於 5 月底宣告並發放現金股利 \$200,000，試作：

- (一) 計算 X1 年大甲公司應認列之投資收益。
- (二) 計算 X1 年 12 月 31 日大甲帳上「投資后里公司」帳戶餘額。
- (三) X1 年合併沖銷分錄及 X2 年合併沖銷分錄。

$$GW = 1880000 + 480000 - 2200000 = 160000$$

大甲帳上

$41\% \left\{ \begin{array}{l} \text{投資} \quad 1880000 \\ \text{Cash} \quad 1880000 \end{array} \right.$

 $\left\{ \begin{array}{l} \text{投資} \quad 10000 \\ \text{投資} \quad 19000 \end{array} \right.$

 $AC = 250000, BP = 240000$

調整 10000 (1 年)

 $\text{投資} = 420000 + 180000 - 90000 - 50000 = 505000$

 $\text{投資} = 505000 \left\{ \begin{array}{l} 404000 \\ 101000 \end{array} \right.$

 $41\% \text{ 投資} = 1880000 + 404000 - 160000 - 10000 = 2114000$

 $\text{投資} = 480000 \times 101000 - 400000 = 541000$

X1 損益: 404000 (不含折舊)

 投資 394000 (含折舊)

 $41\% \text{ 投資} = 2114000$

X1 W/PJE		X2 W/PJE	
$41\% \left\{ \begin{array}{l} \text{Cash} \quad 160000 \\ \text{投資} \quad 160000 \end{array} \right.$	$\left\{ \begin{array}{l} \text{BP} \quad 240000 \\ \text{結清股} \quad 10000 \end{array} \right.$	$\left\{ \begin{array}{l} \text{OE} \quad 2,000,000 \\ \text{投資} \quad 394000 \\ \text{NETZ} \quad 101000 \\ \text{GW} \quad 160000 \\ \text{PPE} \quad 270000 \\ \text{Dep.} \quad 90000 \end{array} \right.$	$\left\{ \begin{array}{l} \text{OE} \quad 2,220000 \\ \text{GW} \quad 160000 \\ \text{PPE} \quad 180000 \\ \text{Dep} \quad 90000 \\ \text{折舊} \quad 5000 \\ \text{投資} \quad 2114000 \\ \text{NETZ} \quad 541000 \end{array} \right.$
$41\% \left\{ \begin{array}{l} \text{投資} \quad 404000 \\ \text{投資} \quad 404000 \end{array} \right.$	$\left\{ \begin{array}{l} \text{AC} \quad 250000 \\ \text{折舊} \quad 250000 \\ \text{利息費用} \quad 250000 \end{array} \right.$	$\left\{ \begin{array}{l} \text{BP} \quad 15000 \\ \text{折舊} \quad 50000 \leftarrow \text{又攤銷} \end{array} \right.$	$\left\{ \begin{array}{l} \text{折舊} \quad 25000 \\ \text{利息費用} \quad 25000 \end{array} \right.$
CHA SHIN		$\left\{ \begin{array}{l} \text{Costs} \quad 180000 \\ \text{投資} \quad 2114000 \\ \text{NETZ} \quad 541000 \\ \text{DL} \quad 200000 \end{array} \right.$	

公司間交易+重估模式

母公司於 X1 年初依可辨認淨資產公允值之比例份額取得子公司 80% 股權而對子公司具有控制，並依可辨認淨資產之比例份額衡量非控制權益，當時子公司之權益包括股本 \$2,000 及保留盈餘 \$700，且各項可辨認資產、負債之公允價值與帳面金額相當。X1 年子公司淨利為 \$600，母公司本身之淨利(即母公司不包含投資損益之淨利)為 \$900。X1 年初母公司將成本 \$300 之土地以 \$500 之價格售予子公司，因而產生之 \$200 處分土地利益已包含於上述母公司本身淨利中。子公司於 X2 年將上述 X1 年向母公司得之土地以價格 \$800 出售給集團外之第三者。X2 年子公司包含處分土地利益 \$175 之淨利為 \$675，母公司本身之淨利為 \$1,000。母子公司對土地採用重估價模式進行後續衡量，X1 年底子公司對該土地依當時公允價值 \$625 進行重估價衡量，且假設若母公司未出售該土地，亦將於 X1 年底對該土地進行重估價衡量。試求：作 X1、X2 年母、子公司帳上分錄；X1、X2 合併沖銷分錄

$GW = 2160 + 540 - 2700 = 0$		X1 子帳上	母帳上	X2 子帳上	母帳上
X1 子帳上	$460 - 200 = 260$ 120 子帳上 $2160 + 280 + 100 = 2540$ $NI2 = 540 + 120 + 25 = 685$	{ 土地 500 Cash 500	{ 投資 2160 Cash 2160	{ Cash 800 土地 625 折舊 175	{ 投資 740 折舊 740
X2 子帳上	$540 + 200 = 740$ 135 $2540 + 740 = 3280$ $NI2 = 685 + 135 = 820$	{ 土地 125 OCI-折舊 125	{ Cash 500 折舊 200 土地 300	{ OCI-折舊 125 RE 125	{ OCI-折舊 100 RE 100
母帳上		結 OCI-折舊 125	{ 投資 100 OCI-折舊 100		

X1 W/P/E	X2 W/P/E	結
{ 折舊 200 OCI-折舊 200	{ Cash 2000 RE (1) 1300 OCI (1) 125 投資 740 NI2 135	{ 投資 280 投資 280 OCI-折舊 100 OCI-折舊 100
{ Cash 2000 RE 700 投資 280 NI2 120 OCI-折舊 100 NI202 25	{ 投資 3280 NI2 820 OCI-折舊 200	
投資 2540 NI2 685		

吸收合併前之既有關係

例：志光公司於 X8 年 10 月 10 日行面額 \$10、市價 \$25 之普通股 50,000 股(含 15,000 股庫藏股票重新發行, 取得成本 \$180,000)以完成其對志聖公司之吸收合併。另已知發行新股會計師簽證費用為 \$30,000; 股票、印刷費 45,000 及相關諮詢費用 20,000, 另, 估計志聖公司相關之結束費用為 85,000。已知合併前二公司之資產與負債資料如下: 志聖公司公允價值資訊如下: 流動資產 \$500,000, 固定資產 \$800,000, 負債 85,000; 志聖公司流動資產中證券投資係購買志光公司股票 2,600 股, 公允價值為 \$65,000, 並有應收志光公司帳款 \$20,000。

	志光公司	志聖公司		志光公司	志聖公司
流動資產	\$900,000	\$450,000	負債	\$210,000	\$90,000
固定資產	870,000	650,000	普通股本	600,000	380,000
(淨額)			(面額 10)		
合計	<u>1,770,000</u>	<u>1,100,000</u>	資本公積	220,000	130,000
			保留盈餘	920,000	500,000
			庫藏股票		-
			(成本)	(180,000)	
			合計	<u>\$1,770,000</u>	<u>\$1,100,000</u>

試作志光公司合併之相關分錄。

志光公司	志聖公司	志光合併B/S
投資 875,000 CS 350,000 APIC-CS 525,000 投資 375,000 TS 180,000 APIC-TS 195,000 180,000 = 15,000 = 12 (25-12) 180,000 = 195,000 收購費用 20,000 APIC 75,000 Cash 95,000	AP 20,000 TS 65,000 CA 415,000 PPE 800,000 GW 35,000 L 85,000 投資 125,000	CA \$1,220,000 PPE 1,670,000 GW 35,000 L 85,000 投資 2,925,000 2,925,000
		L 275,000 CS 950,000 APIC-CS 670,000 TS (65,000) APIC-TS 195,000 RE 900,000 2,925,000

合併理論 - 母公司理論 (IFRS 允許)

1. 不管採用何種理論皆相同 \Rightarrow 投子、投收、P/E
2. 母公司理論下之 GW = 個體理論之歸屬於母的 GW
3. 母公司理論下之合併 NI = 個體理論之 CI
- * 4. 非控不享有 GW、NCI = 子淨 NI (不考慮攤銷、逆流交易) \times % (視為費用)
- * 5. 非控金額 = 子OE帳面金額 \times % (視為負債)
6. 合併報表之金額 = 母帳面 + 子帳面 + (非控差額 \times 母%)

例:

	母		子	
	80%			
	BV	FV	BV	FV
PPE	100	120	50	60

合併帳之 PPE: 個體理論 = 100 + 60 = 160

母公司理論 = 100 + 50 + (100 \times 20%) = 158

7. 如發生公司間交易, 順流 100% 全沖 (同個體理論); 逆流 依照母公司持股比例沖

例:

	母		子		
	80%				
母公司理論下	(逆) 帳	100	← Sales	60	→ WTE
					SR 80
					COGS 80
					COGS 80
					帳 32
	(個) 帳	100	← Sales	150	→ WTE
					帳 150
					COGS 150
					帳 50

Notes: ① 母、子淨報表不受理論影響, 但合併影響因不同理論而有所差異。

② 合併沖銷存帳之科目皆相同, 但金額會因理論而有所不同。

③ 若無 NCI 時, 個體理論與母公司理論之報表均相同。

④ 有 NCI 時, 不同理論下之 B/S 將有所差異。

⑤ 計算方法, 先計算個體理論後, 在 0% 成為母公司理論。