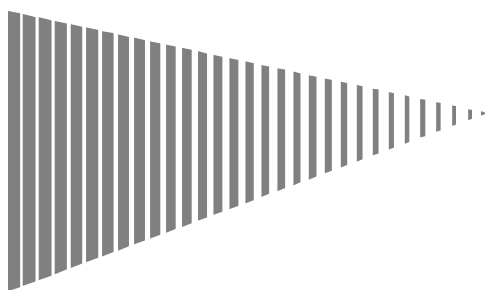


# 改善IFRSs合併財務報告編製流程 宣導會

常見合併沖銷分錄類型介紹

安永聯合會計師事務所 郭紹彬會計師



# 大綱

---



- 基本觀念



- 收購子公司 & 業主權益之沖銷



- 未實現損益消除
- 存貨
- 金融資產



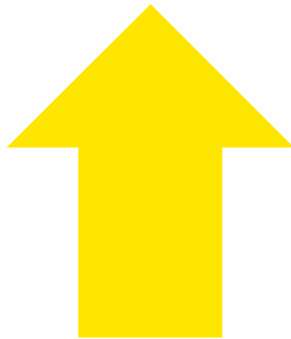
- 減損

# 基本觀念(一)

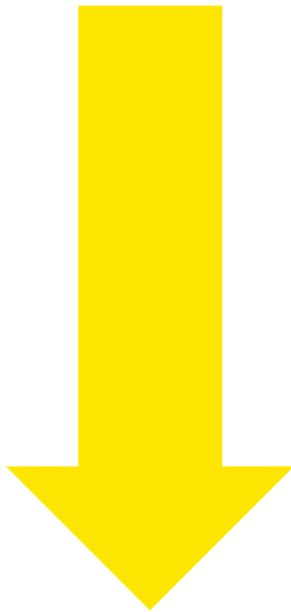
---

- ▶ 當對一投資個體具有控制力時即應納入合併報表。

## 基本觀念 (二)－控制(IAS 27):



表決權過半



- ▶ 當母公司擁有一企業個體超過半數表決權時，即推定存在具有控制。
- ▶ 即使未擁有超過半數表決權，如具有下列情況，母公司亦具有控制：
  - ▶ 與其他投資人約定下，具超過半數之有表決權股份之能力。
  - ▶ 依法令或契約約定，可操控公司之財務及營運方針。
  - ▶ 有權任免董事會過半數之成員。
  - ▶ 有權主導董事會超過半數之投票權。

## 基本觀念 (二)－控制(IAS 27)： (續)

- ▶ 實質控制 (de facto control)
  - ▶ 少數股東在無任何賦予其超過半數表決權之約定下，可能行使實質控制。
  - ▶ 例如，甲公司擁有乙公司40%股權及表決權，且剩餘60%股權則極為分散，此時甲公司即可能行使實質控制，則此實質控制是否構成IAS 27所定義之「控制」,因而使得乙公司成為子公司？
  - ▶ 建議諮詢專家(會計師)以確認是否具實質控制

## 基本觀念 (二)－控制(IAS 27)： (續)

- ▶ 持股雖超過半數卻不具控制力
  - ▶ 另一方具有控制之明確證據
  - ▶ 另一方具有否決權以避免過半數股東行使控制



# 控制新定義 (IFRS 10)(一):

- ▶ 一投資者當其暴露於來自一被投資者可變之報酬(或對其有權利), 且有能力透過其對該被投資者之權力以影響該等報酬時, 即控制此被投資者。
  - ▶ 唯有具有下列所有要素時, 投資者方控制一被投資者。
    - ▶ 對該被投資者之權力;
    - ▶ 因其對被投資者之參與而暴露於可變之報酬(或對其有權利); 及
    - ▶ 運用其對該被投資者之權力, 以影響投資者報酬金額之能力。

# 控制新定義 (IFRS 10)(二): (續)

## 辨認攸關活動一釋例

- ▶ 攸關活動為重大地影響被投資者報酬之活動：
  - ▶ 由兩個投資者組成一被投資者，以經營研發及銷售一醫療產品
    - ▶ 一投資者負責研發及取得法律許可
    - ▶ 另一投資者負責製造及銷售
  - ▶ 決定那一活動對報酬具最重大之影響
    - ▶ 瞭解被投資者之目的及設計
    - ▶ 影響銷售毛利、收入等因素
    - ▶ 每一決策者之權力(authority)對報酬之影響
    - ▶ 投資者對可變報酬之暴露



# 控制新定義 (IFRS 10)(三): (續)

## 評估權力

- ▶ 權力係具有現行權利(existing rights)以賦予其主導攸關活動之現時能力(current ability)：
  - ▶ 權力之主要部分：
    - ▶ 無需立即可被執行
    - ▶ 非由保護性權利而產生
    - ▶ 即使他人參與者主導攸關活動(例如其他參與者具重大影響)，仍能存在
  - ▶ 投資者過去主導活動之證據為權力之一跡象，但並不具結論性
  - ▶ 保護性權利(protective rights)未賦予權力
    - ▶ 限制被投資者進行可重大改變其信用風險之活動
    - ▶ 核准被投資者之資本支出(大於正常業務營運所支用之金額)
  - ▶ 現時能力
    - ▶ 權利需為實質（亦即持有者必須具有實際能力以執行該等權利

# 如何決定商譽

- ▶ 商譽—下列(a)超過(b)之部分：
  - ▶ (a)下列項目之合計數：
    - ▶ (i)所移轉之對價
    - ▶ (ii)非控制權益之金額；及
    - ▶ (iii)於分階段達成企業合併中，收購者所持有被收購者原權益證券於收購日之公平價值。
  - ▶ (b)可辨認淨資產於收購日之公平價值

# 所移轉之對價

- ▶ 一般規定係收購日公平價值, 即下列項目之收購日公平價值彙總:
  - ▶ 收購者所移轉之資產
  - ▶ 收購者支付予被收購者原所有權者所發生之負債
  - ▶ 收購者所發行之權益證券

# 非控制權益之衡量

---

- ▶ 如何衡量NCI之選擇
  - ▶ 以公允價值衡量NCI
  - ▶ 以所取得淨資產而享有之持份金額衡量NCI

## 非控制權益之衡量(續)－釋例：

- ▶ 收購者支付\$630購買被收購者60%股權
- ▶ 被收購者可辨認淨資產之公平價值為\$700
- ▶ 40%非控制權益之公平價值為\$400

### 選擇一：公平價值

現金	630
非控制權益	<b>400</b>
減：可辨認淨資產之 公平價值	<b>(700)</b>
商譽	<b>330</b>

### 選擇二：相對比例持份

現金	630
非控制權益	<b>280</b>
減：可辨認淨資產之 公平價值	<b>(700)</b>
商譽	<b>210</b>

# 釋例：收購子公司 & 業主權益沖銷

## 情況1

- ▶ 2013.1.1，A公司支付475,000元取得B公司35%股權，並且有操控被投資者財務及營運決策之能力，因此有實質控制力。
- ▶ 取得日，B公司淨資產帳面價值為900,000元，而淨資產公平價值為1,100,000元，差異200,000主要係來自於尚有10年耐用年限的固定資產被低估。
- ▶ 2013年底，B公司獲利80,000元。

# 釋例：收購子公司 & 業主權益沖銷(續)

## 情況1

2013.1.1		
投資成本		475,000
B公司淨資產帳面價值	900,000* 35%	315,000
按持股比例認列B公司淨資產公平價值差額	200,000* 35%	70,000
投資B公司之商譽		90,000
2013年年底		
按持股比例認列投資損益	80,000* 35%	28,000
公平價值差異調整	(200,000/10)* 35%	(7,000)
A公司認列之投資收益		21,000

# A公司帳上分錄(情況1):

---

## (收購股權):

- ▶ 借記：採用權益法投資      475,000
- ▶ 貸記：      現金      475,000

## (損益認列):

- ▶ 借記：採用權益法投資      28,000
- ▶ 貸記：      投資收益      28,000

## (公平價值差異調整):

- ▶ 借記：投資收益      7,000
- ▶ 貸記：      採用權益法投資      7,000



# 合併沖銷分錄(情況1):

## (權益沖銷):

- ▶ 借記：業主權益 900,000
- ▶ 固定資產 200,000
- ▶ 商譽 90,000
- ▶ 貸記：採用權益法之投資 475,000
- ▶ 非控制權益 715,000 ( $1,100,000 \times 65\%$ )

## (投資損益沖銷):

- ▶ 借記：投資收益 21,000
- ▶ 貸記：採用權益法之投資 21,000

## (非控制權益沖銷):

- ▶ 借記：非控制權益淨利 39,000 ( $80,000 \times 65\% - 20,000 \times 65\%$ )
- ▶ 貸記：非控制權益 39,000

## (公平價值調整－折舊提列):

- ▶ 借記：折舊 20,000
- ▶ 貸記：累計折舊 20,000

## 釋例：收購子公司 & 業主權益沖銷(續)

### 情況2

取得日，B公司淨資產帳面價值為1,400,000元，而淨資產公平價值亦為1,400,000元。

2009.1.1		
投資成本		475,000
B公司淨資產帳面價值/公平價值	1,400,000* 35%	490,000
廉價購買利益		15,000

## A公司帳上分錄(情況2):

### (收購股權):

- ▶ 借記：採用權益法投資      490,000
- ▶ 貸記：      現金      475,000
- ▶      廉價購買利益      15,000

### (損益認列):

- ▶ 借記：採用權益法投資      28,000
- ▶ 貸記：      投資收益      28,000

## 合併沖銷分錄(情況2):

### (權益沖銷):

- ▶ 借記：業主權益 1,400,000
- ▶ 貸記： 採用權益法之投資 490,000
- ▶ 非控制權益 910,000

### (投資損益沖銷):

- ▶ 借記：投資收益 28,000
- ▶ 貸記： 採用權益法之投資 28,000

### (非控制權益沖銷):

- ▶ 借記：非控制權益淨利 52,000(80,000\*65%)
- ▶ 貸記： 非控制權益 52,000

# 未實現損益消除

## IAS 27規定：

- ▶ 集團內個體間之帳戶餘額、交易、收益及費損應全數消除。
- ▶ 集團內個體間之帳戶餘額及交易（包括收益、費損及股利）應全數消除。集團內個體間交易所產生之損益而認列於資產（例如存貨及固定資產）者應全數消除。集團內個體間交易產生之損失可能顯示已發生減損，而應於合併財務報表中認列減損損失。

# 釋例之一：順流銷貨之未實現利得消除

---

- ▶ 丙公司持有丁公司60%股權並具有控制力。
- ▶ 丙公司於2013年12月1日出售存貨予丁公司，成本\$750，售價\$1,000(毛利\$250)。丁公司於2014年1月10日將此存貨出售予第三者，售價\$1,200。則丙公司於2013年及2014年年底之合併報表應進行之調整為何？

## 丙公司帳上分錄：

---

(2013年售予丁公司時)：

- ▶ 借記：未實現銷貨損益            250
  - ▶ 貸記：            採用權益法投資            250
- (未實現銷貨毛利銷除分錄)

(2014年丁公司售予第三者時)：

- ▶ 借記：採用權益法投資            250
  - ▶ 貸記：            已實現銷貨損益            250
- (已實現銷貨毛利轉回分錄)

# 丙公司之合併沖銷：

2013年年底合併報表：(存貨尚未出售)

(沖銷丙、丁公司間進、銷貨及丁公司期末存貨隱含之未實現利益)

- ▶ 借記：銷貨收入(丙公司) 1,000
- ▶ 貸記： 銷貨成本(丙公司) 750
- ▶ 存貨(丁公司) 250

(沖銷丙公司按權益法認列之未實現銷貨利益)

- ▶ 借記：採用權益法投資 250
- ▶ 貸記： 未實現銷貨損益 250

(未實現銷貨損益係毛利之減項)



## 丙公司之合併沖銷：(續)

2014年年底合併報表：(存貨已出售)

(沖銷丙公司2014年度認列丁公司期初存貨之已實現利益)

- ▶ 借記：已實現銷貨損益 (丙公司)      250
  - ▶ 貸記：      銷貨成本(丁公司)      250
- (已實現銷貨損益係毛利之加項)

## 釋例之二：逆流銷貨之未實現利得消除

- ▶ 延續前例背景。丁公司於2013年12月1日出售存貨予丙公司，成本\$750，售價\$1,000。丙公司於2014年1月10日將此存貨出售予第三者，售價\$1,200。則丙公司於2013年及2014年年底之合併報表應進行之調整為何？



## 丙公司帳上分錄：

(2013年丁公司售予丙公司時)：

- ▶ 借記：投資收益 150(250\*60%)
- ▶ 貸記：採用權益法投資 150  
(未實現銷貨毛利銷除分錄)

(2014年丙公司售予第三者時)：

- ▶ 借記：採用權益法投資 150
- ▶ 貸記：投資收益 150  
(已實現銷貨毛利轉回分錄)

## 丙公司之合併沖銷：

2013年年底合併報表：(存貨尚未出售)

(沖銷丙、丁公司間進、銷貨及丙公司期末存貨隱含之未實現利益)

- ▶ 借記：銷貨收入(丁公司) 1,000
- ▶ 貸記： 銷貨成本(丁公司) 750
- ▶ 存貨(丙公司) 250

(沖銷丁公司2013年之未實現銷貨毛利，歸屬於丙公司之金額)

- ▶ 借記：採用權益法投資 150
- ▶ 貸記： 投資收益 150

(沖銷丁公司2013年之未實現銷貨毛利，歸屬於非控制權益之金額)

- ▶ 借記：非控制權益 100
- ▶ 貸記： 非控制權益淨利 100

## 2014年年底合併報表：(存貨已出售)

▶ 借記：採用權益法投資(丙公司) 150

▶ 貸記： 銷貨成本(丙公司) 250

▶ 借記：投資收益 150

▶ 貸記： 採用權益法投資 150

▶ 借記：非控制權益淨利 100

▶ 貸記： 非控制權益 100

## 釋例之三：順流交易(子公司取得母公司股票)

---

- ▶ 延續前例背景。丙公司持有丁公司100%股權並具有控制力。
- ▶ 丁公司於2013年2月向外購買丙公司流通在外之股份並帳列備供出售金融資產，購買成本\$2,000；2013年底評價時認列未實現評價利益\$500；並於2014年度間以\$2,700出售丙公司股票並認列處分投資利益\$700。
- ▶ 另丁公司於2013年8月收到丙公司發放之現金股利\$200。
- ▶ 其合併報表應進行之調整為何？

## 丁公司帳上分錄：

(2013年取得丙公司股票)：

- ▶ 借記： 備供出售金融資產                      2,000
- ▶ 貸記：              現金    2,000

(2013年期末評價)：

- ▶ 借記： 備供出售金融資產                      500
- ▶ 貸記：              備供出售金融資產未實現損益      500

(2013年收到丙公司發放之現金股利)：

- ▶ 借記： 現金    200
- ▶ 貸記：              股利收入    200

# 丁公司帳上分錄：(續)

(2014年出售丙公司股票)：

▶ 借記：	現金	2,700	
▶	備供出售金融資產未實現損益	500	
▶ 貸記：	備供出售金融資產		2,500
▶	處分投資利益		700



## 丙公司帳上分錄：

(2013年沖銷丁公司帳上持有丙公司之股票一成本部分)：

- ▶ 借記：庫藏股 2,000
- ▶ 貸記：採用權益法投資 2,000

(2013年沖銷丁公司認列取得丙公司發放之股利收入)：

- ▶ 借記：投資收益 200
  - ▶ 貸記：資本公積—庫藏股票交易 200
- (視同買回庫藏股票之調整)

## 丙公司帳上分錄：(續)

---

(2014年沖銷丁公司出售丙公司股票認列之處分利益)：

- ▶ 借記：投資收益 700
- ▶ 貸記：資本公積—庫藏股票交易 700

(視同處分庫藏股票之調整)

(2014年沖銷丁公司出售丙公司股票所沖銷備供出售金融資產之成本)：

- ▶ 借記：採用權益法投資 2,000
- ▶ 貸記：庫藏股 2,000

# 丙公司之合併沖銷：

2013年年底合併報表：

(沖銷丁公司所認列之股利收入)

- ▶ 借記：股利收入(丁公司) 200
- ▶ 貸記： 投資收益 200

(沖銷丁公司帳上所持有母公司之股票一成本部分)

- ▶ 借記：採用權益法投資 2,000
- ▶ 貸記： 備供出售金融資產 2,000

(沖銷丁公司帳上所持有母公司之股票一評價部分)

- ▶ 借記：備供出售金融資產未實現損益 500
- ▶ 貸記： 備供出售金融資產 500

(沖銷丁公司因持有丙公司股份而帳列之備供出售金融資產\$2,500)

# 丙公司之合併沖銷：(續)

2014年年底合併報表：

(沖銷丁公司因出售丙公司股票所認列之處分投資利益)

- |             |     |     |
|-------------|-----|-----|
| ▶ 借記：處分投資利益 | 700 |     |
| ▶ 貸記：投資收益   |     | 700 |

## 釋例：減損測試及於合併報表之處理

- ▶ A公司持有B公司80%股權，取得股權時B公司可辨認淨資產(土地)公允價值為\$225,000；帳面價值為\$200,000，非控制權益係按B公司可辨認淨資產公允價值20%衡量。
- ▶ 當年底，B公司可辨認淨資產(土地)經評估可回收金額為\$205,000。
- ▶ B公司因可辨認淨資產可回收金額為\$205,000，超過帳面金額 \$200,000 無須提列減損損失；A公司則應認列\$16,000( $\$20,000 \times 80\%$ )作為對子公司長期股權投資之減損損失。

## 釋例：減損測試及於合併報表之處理(續) (A公司帳上分錄)

---

(A公司帳上認列減損損失):

▶ 借記：減損損失	16,000	
▶ 貸記：採用權益法投資		16,000

## 釋例：減損測試及於合併報表之處理(續) (合併沖銷)

(迴轉A公司帳上認列減損損失):

- |              |        |        |
|--------------|--------|--------|
| ▶ 借記：採用權益法投資 | 16,000 |        |
| ▶ 貸記：減損損失    |        | 16,000 |

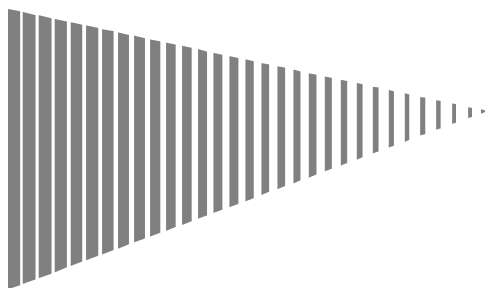
(認列土地減損損失):

- |              |        |        |
|--------------|--------|--------|
| ▶ 借記：減損損失－土地 | 20,000 |        |
| ▶ 貸記：累計減損－土地 |        | 20,000 |

(非控制權益減損調整):

- |              |                   |       |
|--------------|-------------------|-------|
| ▶ 借記：非控制權益   | 4,000(20,000*20%) |       |
| ▶ 貸記：非控制權益淨損 |                   | 4,000 |

謝謝您！



**EY** 安永

Building a better  
working world





## **EY安永**

Assurance 審計 | Tax 稅務 | Transactions 交易 | Advisory 諮詢

### **關於安永**

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

安永是指 Ernst & Young Global Limited 的全球組織，也可指其中一個或多個成員機構，各成員機構都是獨立的法人個體。Ernst & Young Global Limited 是英國一家擔保有限公司，並不向客戶提供服務。如欲進一步瞭解安永，請參考安永網站 [www.ey.com](http://www.ey.com)

© 2014安永，台灣  
版權所有。

APAC no. 14001160

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

[www.ey.com/taiwan](http://www.ey.com/taiwan)