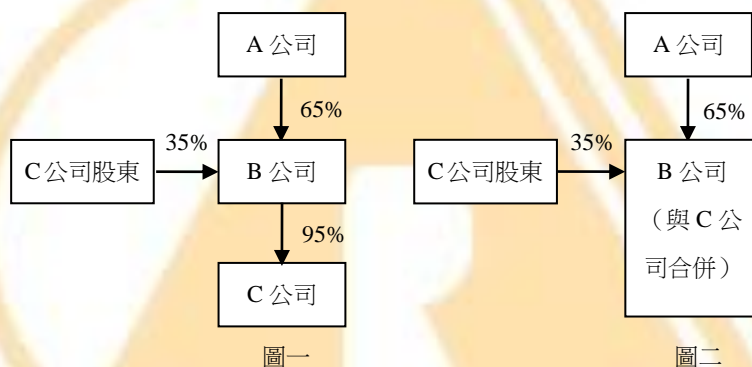


## IFRS 問答集

### 一、企業併購之會計處理疑義

#### 問題背景

A公司與C公司大股東投資成立B公司，俾透過B公司收購上市公司C公司，A公司與C公司原非聯屬公司。B公司成立後即於市場上公開收購C公司約95%之股份，取得對C公司之控制（如圖一），收購價格高於每股淨值。B公司嗣後決議與C公司合併，B公司以公開收購之價格取得C公司其餘5%之股權，B公司為存續公司，C公司為消滅公司（如圖二）。B公司之主要營運模式及營運內容均承接C公司原來之營運模式及營運內容。



Q：

- 一、此企業併購交易之收購者及收購日為何？
- 二、B公司與C公司合併時，相關會計處理為何？

Ans：

- 一、依「財務報表編製及表達之架構」第 35 段之規定，資訊若欲忠實表述其意圖表達之交易及其他事項，則會計處理與表達須依其實質及經濟事實而非僅依其法律形式。問題所述 B 公司係 A 公司為收購 C 公司所成立之公司，雖法律形式上為 B 公司合併 C 公司，且 B 公司與 C 公司合併後以 B 公司為存續公司，惟 B 公司之經濟實質係為了併購交



易而被規劃出來之公司，故應視為 C 公司並未消滅，此交易實際上應為 A 公司收購 C 公司。收購日為 A 公司間接透過 B 公司對 C 公司取得控制能力之日。

- 二、A 公司應依國際財務報導準則第 3 號「企業合併」第 18 段之規定，對於因收購而取得之可辨認資產與承擔之負債，不論是否列示於 C 公司之財務報表上，均按收購日之公允價值衡量。
- 三、B 公司與 C 公司合併時，B 公司應按 C 公司資產及負債之帳面金額認列資產及負債，而不得於帳上認列 C 公司之商譽，B 公司收購成本（包含先取得 95% 股權及後續再取得 5% 股權）超過 C 公司淨資產帳面金額之部分應作為權益科目之減項。



財團法人

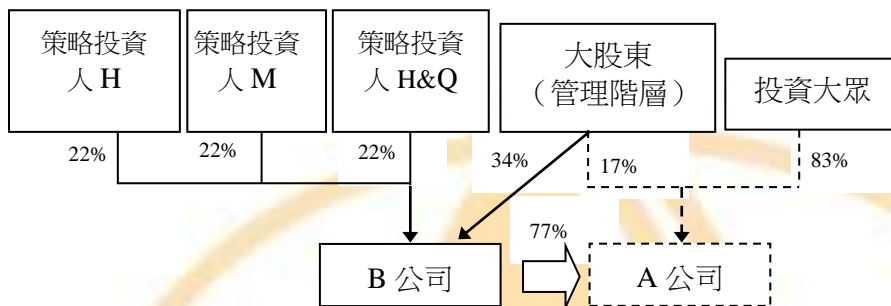
會計研究發展基金會

ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

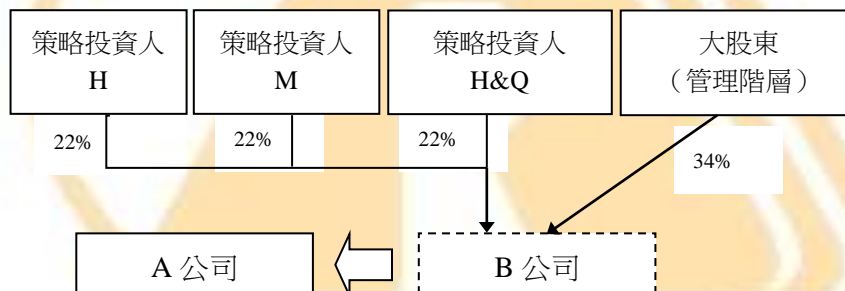
## 二、企業併購之處理疑義

### 問題背景

A 公司原為上市公司，其大股東（管理階層）為取得該公司之全部股權，乃與策略投資人共同投資設立 B 公司，透過 B 公司於公開市場收購 A 公司 77% 之股權，A 公司因而下市（如圖一）。B 公司嗣後以現金為對價取得 A 公司其餘流通在外 23% 之股權，A 公司消滅；合併後存續之 B 公司更名為 A 公司（如圖二）。



圖一：B公司透過公開收購取得A公司77%之股權，A公司下市



圖二：B公司取得A公司其餘23%之股權，B公司更名為A公司

Q：

B 公司透過公開收購取得 A 公司並使其消滅，後續又更名為 A 公司。試問：B 公司是否應依國際財務報導準則第 3 號「企業合併」之規定，認列收購 A 公司之商譽？

Ans：

一、問題所述B公司係A公司之大股東（管理階層）與策略投資人為取得A公司全部股權所成立之公司，雖法律形式上為B公司合併A公司，惟B公司係為了併購交易而安排之公司且其並無實質重大營運，故應視為

- A公司並未消滅。
- 二、依國際會計準則第38號「無形資產」第49段之規定，內部產生之商譽因非屬企業所能控制且可依成本可靠衡量之可辨認資源，故不得認列為資產。由於A公司在經濟實質上並未消滅，故不論其是否因此併購交易而改變名稱，B公司吸收合併A公司時，B公司應依其所吸收合併之A公司原財務報表帳列相關科目之帳面金額為入帳基礎，不得將B公司收購成本超過A公司淨資產帳面金額之部分認列為商譽，而應作為權益科目之減項。



財團法人

會計研究發展基金會

ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

### 三、以換股方式收購公司之收購日疑義

#### 問題背景

A 公司（收購公司）與 B 公司（被收購公司）簽訂股份交換合約，B 公司同意協助其股東將所持有 B 公司之股份讓與 A 公司，由 A 公司發行新股作為受讓 B 公司股東所持有股票之對價。雙方同意 A 公司取得 B 公司 95% 股權，B 公司普通股 1 股換 A 公司普通股 1.7 股。A 公司董事會決定以當年度 10 月 1 日為股份交換增資發行新股基準日。

Q：

收購日應為何日？

Ans：

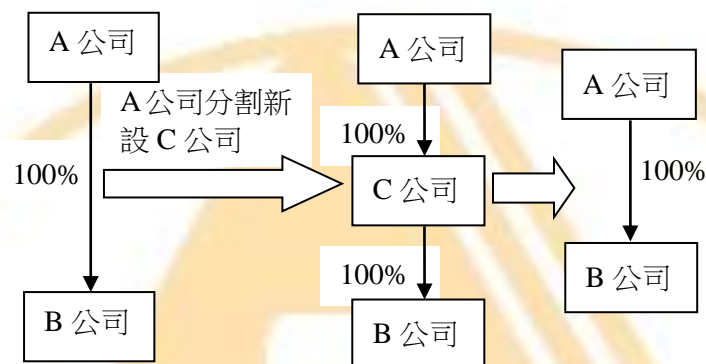
- 一、國際財務報導準則第3號「企業合併」（以下簡稱IFRS3）第8段規定，收購日係指收購者對被收購者取得控制之日。另IFRS3第9段明定，收購者對被收購者取得控制之日通常為收購者依法移轉對價、取得及承擔被收購者資產及負債之日——結清日。但收購者取得控制之日可能在結清日之前或之後。例如，若訂有書面合約使收購者於結清日前對被收購者取得控制，即為收購日在結清日之前。收購者應考量所有相關之事實與情況以辨認收購日。
- 二、問題所述A公司（收購公司）以發行新股作為取得B公司（被收購公司）股份之對價進行股份交換，在此情況下，收購日通常為換股基準日（增資發行新股基準日），但有證據顯示收購日為其他更適當之日者，則該其他更適當之日為收購日。



#### 四、企業合併之會計處理疑義

##### 問題背景

A公司向非關係人以新台幣50億元現金收購取得B公司100%股權。A公司於帳上認列之長期股權投資包含B公司未認列之商譽及無形資產。A公司另將其部分資產及負債以帳面金額（主要係其持有之B公司股權投資及銀行借款新台幣40億元）分割新設一投資公司C公司，並取得C公司100%股權；C公司嗣後與B公司進行合併，並以B公司為存續公司，C公司為消滅公司（如下圖所示）。



Q：

此企業合併交易之會計處理為何？

Ans：

- 一、問題所述 A 公司以所持有之 B 公司股權及銀行借款分割新設 C 公司，續後 C 公司再與 B 公司進行合併，並以 B 公司為存續公司，C 公司為消滅公司。實質上 C 公司乃係 A 公司與 B 公司之投資關係中組織重組而暫時性增設之公司，不影響該合併交易應有之會計處理，故就交易整體分析，仍為 A 公司投資 B 公司。
- 二、A 公司向非關係人收購 B 公司，應依國際財務報導準則第 3 號「企業合併」（以下簡稱 IFRS3）第 18 段之規定，以收購日之公允價值，衡量所取得之可辨認資產及承擔之負債，並依 IFRS3 第 32 段規定認列收購日之商譽。
- 三、由於被收購公司並不因該收購交易而影響本身之財務狀況，故於收購前 B 公司依國際會計準則第 38 號「無形資產」（以下簡稱 IAS38）不得認列之無形資產及商譽部分，B 公司被收購後仍須依 IAS38 之規定，不得認列該等無形資產及商譽，且 B 公司後續與 C 公司合併時亦

不得認列該等無形資產及商譽。  
四、A 公司分割銀行借款予被投資公司之部分，應視為投入資本之返還。



財團法人  
**會計研究發展基金會**  
ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION