

## IFRS 釋例範本第二版修訂總說明：

1. 修訂 IFRS4 釋例十一，依中華民國精算學會 102 年 4 月 30 日修訂之「國際財務報導準則第 4 號之精算實務處理準則－合約分類及負債適足性測試」修改引用規範之名稱。
2. 修訂 IAS17 釋例一中應付租賃款之揭露，將 20X2 年之利息歸屬於超過一年不超過五年之期間。
3. 修訂 IAS17 釋例二中應收租賃款之揭露，將 20X2 年之利息歸屬於超過一年不超過五年之期間。
4. 修訂 IAS17 釋例四中售後租回交易情況一之標題及情況二、情況三。
5. 修訂 IAS20 釋例三情況二分錄說明中所引述之準則。
6. 修訂 IAS27 釋例三，增加說明為個體財務報表之分錄。
7. 修訂 IAS27 釋例九，增加母公司個體財務報表之分錄並修改合併沖銷分錄之說明。
8. 修訂 IAS27 釋例十，增加母公司個體報表之分錄並新增合併工作底稿。
9. 修訂 IAS27，新增釋例十五「存貨中含有未實現利益之沖銷－集團內及與關聯企業間之順逆流銷貨」。
10. 修訂 IAS33 釋例十一稀釋每股盈餘中 7%可轉換公司債分子增加數及後續稀釋每股盈餘之計算。
11. 修訂 IAS33 釋例十四可轉換債券發行價款分配予負債組成部分之金額及後續稀釋每股盈餘之計算。
12. 修訂 IAS34，刪除釋例二十。
13. 修訂 IAS39 釋例五 20X1/12/31 將其他綜合損益結轉至其他權益之分錄。
14. 修訂 IAS39 釋例二十之問題背景並新增相關分錄。
15. 修訂 IAS41 釋例三，新增資產負債表之附註索引。

**IFRS4 修訂內容如下：**

**釋例十一**

第 81 頁

...

3. 負債適足性測試

本公司之負債適足性測試係以公司整體合約為測試基礎，並遵守中華民國精算學會所頒布之「國際財務報導準則第 4 號之精算實務處理準則－合約分類及負債適足性測試」之相關規範。...

**IAS17 修訂內容如下：**

**釋例一**

第 264 頁

...

甲公司於 20X1 年 12 月 31 日，應付租賃款 \$1,083,160 中屬流動負債者為 \$400,000，屬非流動負債者為 \$683,160。

第 265 頁

應付租賃款明細如下：

	未來最低租賃 給付總額	利息	應付租賃款現值
不超過一年	\$400,000	\$ —	\$400,000
超過一年不超過五年	850,000	166,840	683,160
	\$1,250,000	\$166,840	\$1,083,160

**釋例二**

第 266 頁

...

修 訂 內 容

乙公司於 20X1 年 12 月 31 日，應收租賃款淨額\$1,209,854 中屬流動資產者為\$357,143，屬非流動資產者為\$852,711（係應收租賃款\$1,064,286 減融資租賃之未賺得融資收益\$211,575）。

...

第 267 頁

1. 應收租賃款明細如下：

	租賃投資總額	未賺得融資收益	未保證殘值 現值	應收最低租賃 給付現值
不超過一年	\$ 357,143	\$ —	\$ —	\$357,143
超過一年但不超過五年	1,064,286	211,575	249,123	603,588
	<u>\$1,421,429</u>	<u>\$211,575</u>	<u>\$249,123</u>	<u>\$960,731</u>

釋例四

第 270-272 頁

情況一 融資租賃－未實現售後租回利益

...

情況二 融資租賃－未實現售後租回損失

無減損

甲公司於 20X1 年 1 月 1 日將機器設備一部以\$900,000 出售予乙公司（非製造商或經銷商），並立即簽約租回，租期為 6 年。甲公司取得該機器之原始成本為\$1,250,000，已按直線法提列折舊費用\$250,000，剩餘耐用年限為 8 年。此機器設備售後租回之售價低於其公允價值，可能係其發生減損之跡象，故先對該機器是否發生減損進行測試。該機器於出售當時之公允價值為\$995,033，經評估該機器於 20X1 年 1 月 1 日之使用價值為\$1,050,000，公允價值減出售成本為\$950,000，故並未發生減損<sup>1</sup>。甲公司每年 1 月 1 日給付租金\$200,000，租期屆滿後須將機器返還予乙公司，該租賃合約經判斷為融資租賃。已知乙公司租賃隱含利率為 13.202%。估計租賃期

<sup>1</sup> 實務上此機器設備若無法產生大部分獨立於其他資產現金流入之現金流入，則應依國際會計準則第 36 號「資產減損」之規定，決定該資產所屬現金產生單位（資產之現金產生單位）之可回收金額。

修	訂	內	容
間屆滿時該機器設備之公允價值為\$200,000。			
甲公司相關分錄如下：			
出售之分錄：			
20X1/1/1	現金	900,000	
	未實現售後租回損失	100,000	
	累計折舊—機器設備	250,000	
	機器設備		1,250,000
	說明：未實現售後租回損失=售價\$900,000—帳面金額\$1,000,000 (原始成本\$1,250,000—累計折舊\$250,000)=\$100,000。		
註：未實現售後租回損失之攤銷須與機器設備之折舊方法配合。			
租賃期間開始日之分錄：			
20X1/1/1	租賃資產	900,000	
	應付租賃款		900,000
	說明：將租賃資產公允價值與最低租賃給付現值兩者較低者認列為租賃資產。		
	應付租賃款	200,000	
	現金		200,000
認列利息及折舊之分錄：			
20X1/12/31	利息費用	92,414	
	應付租賃款		92,414
	折舊	150,000	
	累計折舊—租賃資產		150,000
	說明：租期屆滿後該機器設備將返還出租人，故租賃資產於租賃期間按直線法攤銷之折舊金額為\$900,000÷6=\$150,000。		
20X1/12/31	折舊	16,667	
	未實現售後租回損失		16,667
	說明：於租賃期間攤銷未實現售後租回損失\$100,000÷6=\$16,667。		



修	訂			內	容
日期	現金(貸)	利息費用(借)	應付租賃款減少 (增加)數	應付租賃款餘額	
	(1)	(2)=期初 (4)×13.202%	(3)=(1)-(2)	(4)=期初(4)-本期(3)	
20X1/1/1				\$900,000	
20X1/1/1	\$200,000		\$200,000	700,000	
20X1/12/31		\$92,414	-92,414	792,414	
20X2/1/1	\$200,000		200,000	592,414	
20X2/12/31		\$78,210	-78,210	670,624	
20X3/1/1	\$200,000		200,000	470,624	
20X3/12/31		\$62,132	-62,132	532,756	
20X4/1/1	\$200,000		200,000	332,756	
20X4/12/31		\$43,930	-43,930	376,687	
20X5/1/1	\$200,000		200,000	176,687	
20X5/12/31		\$23,314	-23,314	200,000	
20X6/1/1	\$200,000		-200,000	—	

**有減損**

甲公司於 20X1 年 1 月 1 日將機器設備一部以 \$900,000 出售予乙公司（非製造商或經銷商），並立即簽約租回，租期為 6 年。甲公司取得該機器之原始成本為 \$1,250,000，已按直線法提列折舊費用 \$250,000，剩餘耐用年限為 8 年，該機器於出售當時之公允價值為 \$995,033，經評估該機器於 20X1 年 1 月 1 日之使用價值為 \$950,000，公允價值減出售成本為 \$940,000，發生減損損失 \$50,000。甲公司每年 1 月 1 日給付租金 \$200,000，租期屆滿後須將機器返還予乙公司，該租賃合約經判斷為融資租賃。已知乙公司租賃隱含利率為 13.202%。估計租賃期間屆滿時該機器設備之公允價值為 \$200,000。

甲公司相關分錄如下：

認列減損損失之分錄：

修	訂	內	容
20X1/1/1	減損損失	50,000	
	累計減損－機器設備		50,000
	說明：減損損失＝帳面金額\$1,000,000－使用價值與公允價值減 出售成本孰高者\$950,000＝\$50,000。		
	出售之分錄：		
20X1/1/1	現金	900,000	
	未實現售後租回損失	50,000	
	累計折舊－機器設備	250,000	
	累計減損－機器設備	50,000	
	機器設備		1,250,000
	說明：未實現售後租回損失＝售價\$900,000－帳面金額\$950,000 （原始成本\$1,250,000－累計折舊\$250,000－累計減損 \$50,000）＝\$50,000。		
	註：未實現售後租回損失之攤銷須與機器設備之折舊方法配合。		
	租賃期間開始日之分錄：		
20X1/1/1	租賃資產	900,000	
	應付租賃款		900,000
	說明：將租賃資產公允價值與最低租賃給付現值兩者較低者認列 為租賃資產。		
20X1/1/1	應付租賃款	200,000	
	現金		200,000
	認列利息及折舊之分錄：		
20X1/12/31	利息費用	92,414	
	應付租賃款		92,414
	折舊	150,000	
	累計折舊－租賃資產		150,000
	說明：租期屆滿後該機器設備將返還出租人，故租賃資產於租賃 期間按直線法攤銷之折舊金額為\$900,000÷6=\$150,000。		



修	訂	內	容	
20X1/12/31	折舊	8,333		
	未實現售後租回損失		8,333	
	說明：於租賃期間攤銷未實現售後租回損失 $\$50,000 \div 6 = \$8,333$ 。			
<b>情況三 實質上並未涉及 IAS17 下之租賃之一項安排</b>				
沿情況二，惟租期屆滿後該機器無條件移轉予甲公司。				
…甲公司相關分錄如下：				
20X1/1/1	現金	900,000		
	長期借款		900,000	
	長期借款	200,000		
	現金		200,000	
認列利息及折舊之分錄：				
20X1/12/31	利息費用	92,414		
	應付利息		92,414	
	折舊	125,000		
	累計折舊—機器設備		125,000	
	說明：該機器設備實質上並未出售予乙公司，故於預計耐用年限按直線法攤銷之折舊金額為 $\$1,000,000 \div 8 = \$125,000$ 。			
<u>日期</u>	<u>現金(貸)</u>	<u>利息費用(借)</u>	<u>長期借款(借)</u>	<u>長期借款餘額</u>
	(1)	(2)=期初(4) $\times 13.202\%$	(3)=(1)-(2)	(4)=期初(4)-本期(3)
20X1/1/1				\$900,000
20X1/1/1	\$200,000		\$200,000	700,000
20X1/12/31		\$92,414	-92,414	792,414
20X2/1/1	\$200,000		200,000	592,414
20X2/12/31		\$78,210	-78,210	670,624



修	訂	內	容
20X3/1/1	\$200,000	200,000	470,624
20X3/12/31		\$62,132	-62,132
20X4/1/1	\$200,000	200,000	332,756
20X4/12/31		\$43,930	-43,930
20X5/1/1	\$200,000	200,000	176,687
20X5/12/31		\$23,314	-23,314
20X6/1/1	\$200,000	200,000	—

**IAS20 修訂內容如下：**

**釋例三**

**第 312 頁**

**情況二**

說明：返還與收益有關之政府補助款\$2,200,000，依國際會計準則第 20 號第 32 段之規定，...

**IAS27 修訂內容如下：**

**釋例三**

**第 39 頁**

...

於處分日，壬公司出售 60% 股權及保留 40% 剩餘投資之個體財務報表相關分錄如下：

**第 40 頁**

...

於處分日，壬公司出售 50% 股權及保留 30% 剩餘投資之個體財務報表相關分錄如下：

**釋例九**

**第 48-50 頁**

...

20X1 年 12 月 31 日母公司於編製個體財務報表時之相關分錄如下：



修	訂	內	容
20X1/12/31	採用權益法之投資	9,000	
	採用權益法認列之損益份額		9,000
	說明： $\$10,000 \times 90\% = \$9,000$ 。		
20X1/12/31	未實現銷貨損益	3,000	
	採用權益法之投資		3,000
	說明：銷除順流交易之未實現損益 $\$3,000 \times 100\% = \$3,000$ 。		
	註1：依證券發行人財務報告編製準則第7條規定，發行人應依編製準則第四章之規定編製年度個體財務報告。故甲公司於編製第一、二、三季之期中合併財務報表時無須另行編製個體財務報表。期中合併財務報表得逕以合併觀點編製而不另作此母公司個體財務報表之分錄再於合併報表中沖銷。		
	註2：「未實現銷貨損益」係銷貨毛利之減項。		
<p>母公司編製 20X1 年度合併財務報表之沖銷分錄如下（假設母、子公司之存貨採永續盤存制）：</p>			
①	普通股股本（子公司）	50,000	
	保留盈餘（子公司）	50,000	
	採用權益法之投資（母公司）		90,000
	非控制權益		10,000
	說明：沖銷子公司普通股業主權益科目與母公司長期股權投資科目之期初餘額，並將子公司沖銷後之普通股業主權益之餘額轉列為「非控制權益」科目。		
②	銷貨收入（母公司）	8,000	
	銷貨成本（母公司）		5,000
	存貨（子公司）		3,000
	說明：沖銷母、子公司間之進貨、銷貨及子公司期末存貨隱含之未實現利益。		
③	採用權益法之投資	3,000	
	未實現銷貨損益（母公司）		3,000
	說明：沖銷母公司按權益法認列之未實現銷貨利益。		
	註：未實現銷貨損益於母公司個體財務報表中係銷貨毛利之減項。		



修	訂	內	容
④	採用權益法認列之損益份額 <sup>1</sup> (母公司)	9,000	
	採用權益法之投資 (母公司)		9,000
	說明：沖銷母公司按權益法認列對子公司之損益份額。		
	<sup>1</sup> 此科目係簡化表達，企業使用之科目應與證交所公布之「一般行業資產負債表及綜合損益表會計項目及代碼」一致。		
⑤	非控制權益淨利	1,000	
	非控制權益		1,000
	說明：子公司 20X1 年度淨利\$10,000×非控制權益比例 10%=\$1,000。		
<u>20X2 年度</u>			
20X2 年 12 月 31 日母公司於編製個體財務報表時之相關分錄如下：			
20X2/12/31	採用權益法之投資	9,000	
	採用權益法認列之損益份額		9,000
	說明：\$10,000×90%=\$9,000。		
20X2/12/31	採用權益法之投資	3,000	
	已實現銷貨損益		3,000
	說明：20X1 年順流交易之存貨已售予第三方，故認列已實現銷貨利益 \$30,000×100%=\$3,000。		
	註：「已實現銷貨損益」係銷貨毛利之加項。		
母公司編製 20X2 年度合併財務報表之沖銷分錄如下（假設母、子公司之存貨採永續盤存制）：			
①	普通股股本 (子公司)	50,000	
	保留盈餘 (子公司)	60,000	
	採用權益法之投資 (母公司)		99,000
	非控制權益		11,000
	說明：沖銷子公司普通股業主權益科目與母公司長期股權投資科目之期初餘額，並將子公司沖銷後之普通股業主權益之餘額轉列為「非控制權益」科目。		



修	訂	內	容
②	已實現銷貨損益（母公司）	3,000	
	銷貨成本（子公司）		3,000
	說明：沖銷母公司 20X2 年度認列子公司期初存貨之已實現利益。		
	註：已實現銷貨損益於母公司個體財務報表中係銷貨毛利之加項。		
③	採用權益法認列之損益份額 <sup>1</sup> （母公司）	9,000	
	採用權益法之投資（母公司）		9,000
	說明：沖銷母公司按權益法認列對子公司之損益份額。		
	<sup>1</sup> 此科目係簡化表達，企業使用之科目應與證交所公布之「一般行業資產負債表及綜合損益表會計項目及代碼」一致。		
④	非控制權益淨利	1,000	
	非控制權益		1,000
	說明：子公司 20X2 年度淨利\$10,000×非控制權益比例 10%=\$1,000。		

## 釋例十

### 第 50-52 頁

情況同釋例九，惟將母公司銷貨予子公司，改為子公司銷貨予母公司。

#### 20X1 年度

20X1 年 12 月 31 日母公司於編製個體財務報表時之相關分錄如下：

20X1/12/31	採用權益法之投資	6,300	
	採用權益法認列之損益份額		6,300
	說明：母公司按權益法認列對子公司之損益份額。		
	其金額計算如下：		
	母公司認列對子公司 20X1 年度之投資收益		
	（\$10,000×90%）		\$9,000
	減：子公司 20X1 年度未實現銷貨毛利，歸屬於母公司		
	之金額（\$3,000×90%）		(2,700)
	母公司 20X1 年度認列對子公司之損益份額		<u>\$6,300</u>

母公司編製 20X1 年度合併財務報表之沖銷分錄如下：

...

修 訂 內 容

母公司及其子公司  
合併工作底稿（部分）  
20X1年度

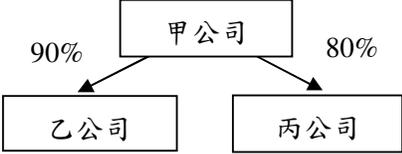
試算表	母公司	子公司	沖銷分錄		合併綜合 損益表	非控制 權益	保留 盈餘表	合併資產 負債表
			借方	貸方				
存貨	8,000			②3,000				5,000
採用權益法之投資	96,300			①90,000 ③6,300				
其他可辨認淨資產	23,700	110,000						133,700
母公司業主權益（1月1日）	98,000							98,000
子公司業主權益（1月1日） 普通股股本 保留盈餘		50,000 50,000	①50,000 ①50,000					
採用權益法認列之損益份額 <sup>1</sup>	6,300		③6,300					
銷貨收入	50,000	20,000	②8,000		62,000			
銷貨成本	26,300	10,000		②5,000	31,300			
淨利	30,000	10,000			30,700			
非控制權益淨利			④700		700			
歸屬於母公司業主淨利					30,000		30,000	30,000
非控制權益				①10,000 ④700		10,700		10,700
合計			115,000	115,000				

<sup>1</sup>此科目係簡化表達，企業使用之科目應與證交所公布之「一般行業資產負債表及綜合損益表會計項目及代碼」一致。

20X2 年度

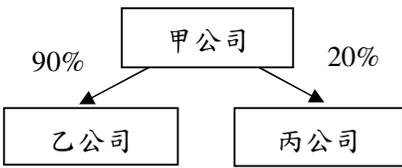
20X2 年 12 月 31 日 母公司於編製個體財務報表時之相關分錄如下：

20X2/12/31 採用權益法之投資	11,700	
採用權益法認列之損益份額		11,700

修	訂	內	容
		說明：母公司按權益法認列對子公司之損益份額。 其金額計算如下：	
		母公司認列對子公司 20X2 年度之投資收益 (\$10,000×90%)	\$9,000
		加：子公司 20X2 年度已實現銷貨毛利，屬於母公司之 金額 (\$3,000×90%)	2,700
		母公司 20X2 年度認列對子公司之損益份額	\$11,700
<p>母公司編製 20X2 年度合併財務報表之沖銷分錄如下：</p> <p style="text-align: center;">...</p>			
<p><b>第 58 頁</b></p> <p><b>釋例十五 存貨中含有未實現利益之沖銷—集團內及與關聯企業間之順逆流銷貨</b></p> <p><b>情況一 母公司對交易雙方均具有控制</b></p> <p>甲公司於 20X1 年 1 月 1 日以 \$90,000 取得乙公司 90% 普通股股權，取得時乙公司之業主權益包括普通股股本 \$50,000 及保留盈餘 \$50,000，乙公司可辨認淨資產之公允價值與其帳面金額相等，非控制權益按子公司可辨認淨資產公允價值 10%（非控制權益之比例）衡量。同時，甲公司另以 \$56,000 取得丙公司 80% 普通股股權，取得時丙公司之業主權益包括普通股股本 \$40,000 及保留盈餘 \$30,000，丙公司可辨認淨資產之公允價值與其帳面金額相等，非控制權益按子公司可辨認淨資產公允價值 20%（非控制權益之比例）衡量。甲公司對乙、丙公司均具控制。</p>			
 <pre> graph TD     A[甲公司] -- 90% --&gt; B[乙公司]     A -- 80% --&gt; C[丙公司] </pre>			
<p>20X1 年度中，甲集團僅有一筆集團內交易，即乙公司於 20X1 年出售商品予丙公司，售價 \$8,000，成本 \$5,000；丙公司於 20X2 年度始將此項交易之全部商品售予第三方。乙、丙公司 20X1 年度稅後淨利分別為 \$10,000 及 \$0。</p> <p>20X1 年 12 月 31 日甲公司於編製個體財務報表時之相關分錄如下：</p>			

修	訂	內	容
甲公司對乙、丙公司均具有控制，甲公司之個體財務報表中應依對乙公司之持股比例90%銷除未實現損益。			
20X1/12/31	採用權益法之投資－乙公司	6,300	
	採用權益法認列之損益份額		6,300
說明：母公司按權益法認列對子公司之損益份額。			
其金額計算如下：			
	母公司認列對乙公司 20X1 年度之投資收益		
	(\$10,000×90%)		\$9,000
	減：乙公司 20X1 年度未實現銷貨毛利，歸屬於		
	母公司之金額 (\$3,000×90%)		(2,700)
	母公司 20X1 年度認列對乙公司之損益份額		<u>\$6,300</u>
20X1 年 12 月 31 日甲公司於編製合併財務報表時，應作成下列沖銷分錄：			
①	普通股股本（乙公司）	50,000	
	保留盈餘（乙公司）	50,000	
	採用權益法之投資－乙公司（母公司）		90,000
	非控制權益－乙公司		10,000
說明：沖銷乙公司普通股業主權益科目與母公司長期股權投資科目之期初餘額，並將乙公司沖銷後之普通股業主權益之餘額轉列為「非控制權益」科目。			
②	普通股股本（丙公司）	40,000	
	保留盈餘（丙公司）	30,000	
	採用權益法之投資－丙公司（母公司）		56,000
	非控制權益－丙公司		14,000
說明：沖銷丙公司普通股業主權益科目與母公司長期股權投資科目之期初餘額，並將丙公司沖銷後之普通股業主權益之餘額轉列為「非控制權益」科目。			
③	銷貨收入（乙公司）	8,000	
	銷貨成本（乙公司）		5,000
	存貨（丙公司）		3,000
說明：沖銷乙、丙公司間之進貨、銷貨及丙公司期末存貨隱含之未實現利益。			



修	訂	內	容
④	採用權益法認列之損益份額 <sup>1</sup> （母公司）	6,300	
	採用權益法之投資－乙公司（母公司）		6,300
	<sup>1</sup> 此科目係簡化表達，企業使用之科目應與證交所公布之「一般行業資產負債表及綜合損益表會計項目及代碼」一致。		
⑤	非控制權益淨利－乙公司	700	
	非控制權益－乙公司		700
	說明：乙公司 20X1 年度淨利\$10,000×非控制權益比例 10%－乙公司 20X1 年度未實現銷貨毛利歸屬於非控制權益之金額（\$3,000×10%）＝\$700。		
<b>情況二 母公司對交易之一方具有控制—子公司銷貨予關聯企業</b>			
<p>甲公司於 20X1 年 1 月 1 日以\$90,000 取得乙公司 90%普通股股權，取得時乙公司之業主權益包括普通股股本\$50,000 及保留盈餘\$50,000，乙公司可辨認淨資產之公允價值與其帳面金額相等，非控制權益按乙公司可辨認淨資產公允價值 10%（非控制權益之比例）衡量，甲公司對乙公司具控制；同時甲公司另以\$50,000 取得丙公司普通股實際發行股數之 20%（如下圖所示），甲公司對丙公司具重大影響。乙公司於 20X1 年出售商品予丙公司，售價\$200,000，成本\$120,000；丙公司於 20X2 年度始將此項交易之全部商品售予第三方。乙、丙公司 20X1 年度稅後淨利分別為\$100,000 及\$90,000。</p>			
 <pre> graph TD     A[甲公司] -- 90% --&gt; B[乙公司]     A -- 20% --&gt; C[丙公司] </pre>			
20X1 年 12 月 31 日甲公司於編製個體財務報表時之相關分錄如下：			
20X1/12/31	採用權益法之投資－丙公司	18,000	
	採用權益法認列之損益份額		18,000
	說明：\$90,000×20%＝\$18,000。		
20X1/12/31	採用權益法之投資－乙公司	75,600	
	採用權益法認列之損益份額		75,600
	說明：母公司按權益法認列對子公司之損益份額。		
	其金額計算如下：		



修	訂	內	容
		母公司認列對乙公司 20X1 年度之投資收益 (\$100,000×90%)	\$90,000
		減：乙公司 20X1 年度未實現銷貨毛利，歸屬於 母公司之金額 (\$80,000×90%×20%)	(14,400)
		母公司 20X1 年度認列對乙公司之損益份額	<u>\$75,600</u>
20X1 年 12 月 31 日甲公司於編製合併財務報表時，應作成下列沖銷分錄：			
①	普通股股本（乙公司）	50,000	
	保留盈餘（乙公司）	50,000	
	採用權益法之投資（母公司）		90,000
	非控制權益		10,000
	說明：沖銷子公司普通股業主權益科目與母公司長期股權投資科目之期初餘額，並將子公司沖銷後之普通股業主權益之餘額轉列為「非控制權益」科目。		
②	未實現銷貨損益	16,000	
	採用權益法之投資—丙公司		16,000
	說明：認列乙公司對丙公司順流交易之未實現銷貨利益。		
③	採用權益法認列之損益份額 <sup>1</sup> （母公司）	75,600	
	採用權益法之投資—乙公司（母公司）		75,600
	<sup>1</sup> 此科目係簡化表達，企業使用之科目應與證交所公布之「一般行業資產負債表及綜合損益表會計項目及代碼」一致。		
④	非控制權益淨利	8,400	
	非控制權益		8,400
	說明：乙公司 20X1 年度淨利\$100,000×非控制權益比例 10%—乙公司 20X1 年度未實現銷貨毛利歸屬於非控制權益之金額 (\$80,000×20%×10%) = \$1,600。		



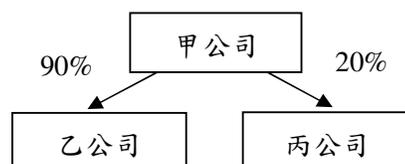
修 訂 內 容

母公司及其子公司  
合併工作底稿（部分）  
20X1年度

試算表	母公司	乙公司	沖銷分錄		合併綜合 損益表	非控制 權益	保留盈 餘表	合併資產 負債表
			借方	貸方				
採用權益法之投資— 乙公司	165,600			①90,000 ②75,600				—
採用權益法之投資— 丙公司	68,000			③16,000				52,000
其他可辨認淨資產		200,000						200,000
母公司股東權益 (1月1日)	140,000							140,000
子公司股東權益 (1月1日)		100,000	①100,000					
非控制權益				①10,000 ④8,400		18,400		18,400
採用權益法認列之損 益份額—乙公司	75,600		②75,600		—			
採用權益法認列之損 益份額—丙公司	18,000				18,000			
銷貨收入		200,000			200,000			
銷貨成本		120,000			120,000			
其他收入		20,000			20,000			
未實現銷貨損益			③16,000		16,000			
淨利	93,600	100,000			102,000			
非控制權益淨利			④8,400		8,400			
歸屬於母公司淨利					93,600		93,600	93,600
合計			200,000	200,000				

**情況三 母公司對交易之一方具有控制—關聯企業銷貨予子公司**

沿情況二，惟將乙公司銷貨予丙公司，改為丙公司銷貨予乙公司。



20X1年12月31日甲公司於編製個體財務報表時，對此側流交易應作成下列銷除分錄：

修	訂	內	容
20X1/12/31	採用權益法認列之損益份額	16,000	
	採用權益法之投資		16,000
	說明：\$80,000×20%=\$16,000。		
因甲公司於 20X1 年 12 月 31 日編製個體財務報表時，帳上已將母公司採用權益法認列之關聯企業損益份額銷除，故於編製合併財務報表時，無須作任何沖銷分錄。			

## IAS33 修訂內容如下：

### 釋例十一

#### 第 116 頁

...

潛在普通股	分子增加數	分母增加數	每增額股份之盈餘	列入計算之順序
4%累積可轉換特別股				
別股	\$4,000 <sup>1</sup>	2,000 <sup>2</sup>	\$2.00	2
7%可轉換公司債	\$10,458 <sup>3</sup>	8,000 <sup>4</sup>	\$1.31	1

<sup>1</sup> 假設 4%累積可轉換特別股轉換成普通股，而使歸屬於普通股權益持有人之損益增加：

$$\$100 \times 1,000 \times 4\% = \$4,000。$$

<sup>2</sup> 假設 4%累積可轉換特別股轉換成普通股增加之股數：2 股×1,000=2,000 股。

<sup>3</sup> 假設 7%可轉換公司債轉換為普通股所節省之利息費用（稅後金額，本釋例假設並無財稅差異）：

$$\$180,000 \times 7\% \times (1 - 17\%) = \$10,458。$$

<sup>4</sup> 假設 7%可轉換公司債轉換成普通股而增加之股數：40 股×200=8,000 股。

將潛在普通股依次計入每股盈餘：

	分子	分母	每股盈餘	
稀釋前餘額	\$ 46,000	10,000 股	\$4.60	
7%可轉換公司債	10,458	8,000 股		
	\$ 56,458	18,000 股	\$3.14	稀釋
4%累積可轉換特別股	4,000	2,000 股		
	\$ 60,458	20,000 股	\$3.02	稀釋

稀釋每股盈餘為\$3.02。



修	訂	內	容
<b>釋例十四</b>			
<b>第 119 頁</b>			
...			
20X1 年度歸屬於母公司普通股權益持有人之損益		\$1,000,000	
加權平均流通在外普通股股數		1,200,000 股	
流通在外可轉換債券張數		2,000 張	
該債券發行價款之分配：			
負債組成部分（有效利率 8%）		\$1,760,437 <sup>1</sup>	
權益組成部分		\$239,563	
		\$2,000,000	
...			
2. 稀釋每股盈餘			
<p>應推定發行人將發行普通股以交割該合約。因此稀釋效果係依 IAS33 第 59 段之規定計算。</p>			
$\frac{\$1,000,000 + \$116,893^2}{1,200,000 + 500,000^3} = \$0.66$			
<p><sup>2</sup> 利息費用稅後影響數須加回稅後淨利：\$1,760,437 × 8% × (1 - 0.17) = \$116,893。</p>			
...			
<b>IAS39 修訂內容如下：</b>			
<b>釋例五</b>			
<b>第 212 頁</b>			
...			
20X1/12/31 其他綜合損益—備供出售金融資產未實現評		2,326	
價損益			
其他權益—備供出售金融資產未實現損		2,326	
益			
說明：將其他綜合損益結轉至其他權益。			



## 釋例二十

### 第 241 頁

甲公司於 20X1 年 1 月 1 日平價發行面額 \$50,000,000 之五年期可賣回轉換公司債，票面利率 0%，另支付證券商承銷費用為 3‰。該債券之持有人得於債券發行日起滿六個月後至到期日前 10 日止，隨時請求以每股 40 元，將債券轉換為甲公司普通股，並得於 20X4 年 12 月 31 日要求甲公司按債券面額加計 4.25% 贖回公司債。發行時依評價方法估計之不可轉換及不可賣回之相同條件公司債公允價值為 \$45,090,286。假設該公司債無轉換權之情況下，嵌入式賣回選擇權之公允價值為 \$1,082,370。甲公司發行之公司債係一債券、嵌入式轉換選擇權及嵌入式賣回選擇權之組合。因轉換選擇權經判斷屬權益，故甲公司將轉換選擇權分類為權益，經判斷賣回選擇權之經濟特性及風險與主契約並非緊密關聯，故將賣回選擇權分類為持有供交易之金融負債，公司債則按攤銷後成本衡量。

甲公司原始對所發行之公司債採有效利息法之攤銷如下：

年度	期初帳面金額 A	利息費用 B = A × 2.15%	期末帳面金額 C = A + B
20X1	44,955,015	966,533	45,921,548
20X2	45,921,548	987,313	46,908,861
20X3	46,908,861	1,008,541	47,917,402
20X4	47,917,402	1,030,224	48,947,626
20X5	48,947,626	1,052,374	50,000,000

甲公司公司債賣回權之公允價值資訊如下：

	賣回權公允價值
20X1/12/31	\$1,093,300
20X2/12/31	\$1,122,250
20X3/6/30	\$1,143,529
20X3/12/31	\$696,117
20X4/12/31	\$700,000

20X3 年 6 月 30 日，部分持有人要求將面額 \$20,000,000 之公司債轉換為甲公司普通股 500,000 股（每股面額 \$10）。甲公司其餘公司債持有人並未於 20X4 年 12 月 31 日行使賣回

修	訂	內	容
權，其於 20X5 年 12 月 21 日以前亦未行使轉換權。甲公司相關分錄如下：			
20X1/1/1	現金	49,850,000	
	手續費	3,247	
	應付公司債折價	5,044,985	
	持有供交易之金融負債—選擇權		1,082,370
	應付公司債		50,000,000
	資本公積—認股權		3,815,862
說明：認列發行持有供交易衍生工具金融負債\$1,082,370、公司債負債\$45,090,286 及屬權益之轉換選擇權\$3,827,344（\$50,000,000—\$1,082,370—\$45,090,286）。承銷費用\$150,000（\$50,000,000×3%）按原始認列金額比例分攤，屬持有供交易衍生工具金融負債之部分\$3,247（\$150,000×\$1,082,370÷\$50,000,000）認列為當期費用，屬公司債部分\$135,271（\$150,000×\$45,090,286÷\$50,000,000）則列為應付公司債原始成本之減項，屬轉換選擇權之部分\$11,482（\$150,000×\$3,827,344÷\$50,000,000）則列為權益之減項。分攤交易成本後，應付公司債之有效利率為 2.15% （ $\sqrt[5]{\$50,000,000 \div \$44,955,015} - 1$ ）。			
20X1/12/31	利息費用	966,533	
	應付公司債折價		966,533
說明：攤銷應付公司債折價\$966,533（\$44,955,015×2.15%）。			
20X1/12/31	透過損益按公允價值衡量之金融負債損失	10,930	
	持有供交易之金融負債—選擇權		10,930
說明：認列賣回選擇權公允價值變動之損失（\$1,093,300—\$1,082,370）。			
20X2/12/31	利息費用	987,313	
	應付公司債折價		987,313
說明：攤銷應付公司債折價\$987,313（\$45,921,548×2.15%）。			
20X2/12/31	透過損益按公允價值衡量之金融負債損失	28,950	
	持有供交易之金融負債—選擇權		28,950
說明：認列賣回選擇權公允價值變動之損失（\$1,122,250—\$1,093,300）。			
20X3 年 6 月 30 日甲公司相關會計分錄如下：			



修	訂	內	容
20X3/6/30	利息費用	201,708	
	應付公司債折價		201,708
	說明：攤銷持有人要求轉換為普通股之公司債\$20,000,000之應付公司債折價\$201,708 ( $\$1,008,541 \times 2/5 \div 2$ )。		
20X3/6/30	透過損益按公允價值衡量之金融負債損失	8,512	
	持有供交易之金融負債—選擇權		8,512
	說明：認列持有人要求轉換為普通股之公司債\$20,000,000之相應賣回選擇權公允價值變動之損失 ( $(\$1,143,529 - \$1,122,250) \times 2/5$ )。		
	應付公司債	20,000,000	
	資本公積—認股權	1,526,345	
	持有供交易之金融負債—選擇權	457,412	
	應付公司債折價		1,034,748
	普通股股本		5,000,000
	資本公積—轉換公司債轉換溢價		15,949,009
	說明：除列已轉換為普通股之公司債\$20,000,000及相應之應付公司債折價\$1,034,748 ( $(\$5,044,985 - \$966,533 - \$987,313) \times 2/5 - \$1,008,541 \times 2/5 \div 2$ )，並以應付公司債、賣回權及認股權之帳面金額合計數\$20,949,009 ( $(\$20,000,000 - \$1,034,748) + \$1,143,529 \times 2/5 + \$3,815,862 \times 2/5$ )，作為發行普通股之入帳基礎。		
20X3/12/31	利息費用	605,125	
	應付公司債折價		605,125
	說明：攤銷應付公司債折價\$605,125 ( $\$1,008,541 \times 3/5$ )。		
	透過損益按公允價值衡量之金融負債損失	22,767	
	持有供交易之金融負債—選擇權		22,767
	說明：認列賣回選擇權公允價值變動之損失 ( $\$696,117 - \$1,122,250 \times 3/5$ )。		
20X4/12/31	利息費用	618,134	
	應付公司債折價		618,134
	說明：攤銷應付公司債折價 ( $\$1,030,224 \times 3/5$ )。		



修	訂	內	容
20X4/12/31	透過損益按公允價值衡量之金融負債損失	3,883	
	持有供交易之金融負債—選擇權		3,883
	說明：認列賣回選擇權公允價值變動之損失（\$700,000—\$696,117）。		
20X4/12/31	持有供交易之金融負債—選擇權	700,000	
	透過損益按公允價值衡量之金融負債		700,000
	利益		
	說明：因賣回權已逾期失效，故將賣回權負債之帳面金額全數認列於損益。		
20X5/12/22	資本公積—認股權	2,289,517	
	資本公積—已失效認股權		2,289,517
	說明：將逾期失效之轉換權轉列為「資本公積—已失效認股權」 \$2,289,517（\$3,815,862×3/5）。		

## IAS41 修訂內容如下：

### 釋例三

#### 第 298 頁

丙畜牧公司			
資產負債表			
20X1 年 12 月 31 日及 20X0 年 12 月 31 日			
	附註	20X1 年 12 月 31 日	20X0 年 12 月 31 日
資產			
流動資產			
現金		\$ 10,850	\$ 10,850
應收帳款及其他應收款		88,850	65,850
存貨		83,800	71,500
生物資產—流動 <sup>1</sup>	四、(八)	159,530	172,440
流動資產合計		343,030	320,640

...





財團法人

會計研究發展基金會

ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION