108年度企業會計準則公報宣導會

企業會計準則公報第6號「投資關聯企業及合資」 企業會計準則公報第7號「企業合併及具控制之投資」 企業會計準則公報第15號「金融工具」

主講人: 陳明進教授

國立政治大學會計學系

企業會計準則委員會委員



企業會計準則公報

投資相關之企業會計準則公報:

- 1.企業會計準則公報第6號「投資關聯企業及合資」
- 2.企業會計準則公報第7號「企業合併及具控制之投資」
- 3.企業會計準則公報第15號「金融工具」

對被投資公司之影響力/控制:

無重大影響力 à 重大影響力/ à 控制 聯合控制 (合併)

(金融資產) (權益法-關聯企業)(權益法-子公司)

再衡量(或追溯適用)

再衡量

將原本所持有的<u>全部</u> 股份,由「帳面金額」 調整至「公允價值」 (認列為「採權益法之 投資—關聯企業」), 將差額認列為當期處 分損益。 將原本所持有的<u>全部</u> 股份,由「帳面金額」 調整至「公允價值」 (認列為「採權益法之 投資—子公司」), 差額認列為當期處分 損益。

企業會計準則公報第6號「投資關聯企業及合資」

大綱

- 前言
- 會計準則
 - -重大影響
 - 權益法
 - 原始認列與衡量
 - -後續衡量
 - -被投資者會計政策之一致
 - 減損
 - 投資損失份額超過投資帳面金額
 - 所有權權益之變動
 - -停止採用權益法
- -揭露
- 108.3.13.第一次修訂

前言

- 本公報係訂定投資關聯企業及合資之會計處理準則。
 - ❷關聯企業:係指投資者對其具有重大影響之企業。
 - Ø合資:係指一項聯合協議,據此對該協議具有聯合控制之各方,對該協議之淨資產具有權利。
- 本公報適用於對被投資者具重大影響或聯合控制之投資者。
 - **Ø重大影響**:係指**參與被投資者財務及營運政策之決策之權力** ,但非控制或聯合控制該等政策。
 - Ø聯合控制:係指合約上同意分享對一協議之控制,其僅於與 攸關活動有關之決策,必須取得分享控制之各方一致同意 時 方始存在。所稱攸關活動,係指重大影響被投資者報酬之被 投資者活動。
 - Ø聯合協議:係指兩方以上具有聯合控制之協議。協議之各方皆受合約協議所約束,且協議賦予各方中之兩方以上對該協議之聯合控制。

會計準則

重大影響之認定

重大影響

- 企業直接或間接(例如,透過子公司)持有被投資者20%以上 之表決權力時,推定對該被投資者具重大影響,但能明確證明 不具重大影響者除外。
- 企業直接或間接(例如,透過子公司)持有被投資者表決權力 少於20%時,推定對該被投資者不具重大影響,但能明確證明 具重大影響者除外。
- 重大影響通常可以下列一種或多種情況證明:
 - 1. 在被投資者之董事會或類似治理單位有代表。
 - 2. 參與政策制訂過程,例如參與股利或其他分配之決策。
 - 3. 企業與其被投資者間有重大交易。
 - 4. 管理人員之互換。
 - 5. 重要技術資訊之提供。
- 一企業之被投資者,若其絕大部分之所有權係由其他投資者所持有,並不必然表示企業對該被投資者不具重大影響。

重大影響

潛在表決權

- 企業可能擁有認股權證、股份買權、可轉換為普通股之債務或權益工具,或其他類似工具,於行使或轉換時,將使企業增加對另一個體之財務及營運政策之額外表決權力,或減少他方之表決權力(即潛在表決權)。
- 評估是否具重大影響時,應考量目前可行使或可轉換潛在表決權(包括其他個體所持有之潛在表決權)之存在及影響。(例如: X2年1月1日,甲公司以現金\$30,000,000 購入乙公司於該日發行之可轉換公司債,該批公司債可於發行日後請求轉換為乙公司普通股2,000,000股(若公司債轉換,甲公司持股比例占普通股實際發行股數40%)。考量此目前可轉換之潛在表決權,甲公司對乙公司具重大影響。)
 - Ø如潛在表決權須至未來特定日期或未來特定事項發生方為可行使 或轉換,則該潛在表決權不屬目前可行使或可轉換。
- 企業評估潛在表決權是否導致重大影響時,應檢視所有影響潛在表 決權之事實及情況(包括個別或綜合考量潛在表決權行使之條款及 其他合約之安排),但無須考量潛在表決權持有者之管理階層行使 或轉換該等潛在表決權之意圖及其財務能力。

鴻海認購夏普66%股權 (自由財經 2016.03.30.)

鴻海副總裁戴正吳今天宣布,集團加上總裁郭台銘個人,將取得夏普增資後股權的66%,每股認購金額為日幣88元,投資金額為3888億日幣(新台幣1108億元),其中鴻海持股26.14%、鴻海開曼子公司-FFE持股18.41%、鴻準新加坡子公司FTP持股13%,郭台銘個人持股8.45%,合計66%。(註:鴻準並未編入鴻海的合併財報)

另外鴻海**另認購夏普新發行之無表決權<u>C類特別股</u>11,363,636股,總金額約1千億日幣**,戴正吳表示,這是屬於技術投資,有策略性意義,將協助夏普創新等,未來還有其他功能,<u>這些特別股將於2018年7</u>月1日以1:100比例轉換為普通股。

另外戴正吳表示,由於鴻海投資夏普持股不超過45%,不需要編合 併報表,將在財報上以業外損益呈現;但證交所表示,要不要編合 併報表應該要看未來鴻海對夏普有無實質控制力,也就是要看未來 夏普董事會成員,鴻海的比例有多少而定,現在講要不要編合併報 表,還言之過早。

鴻海賣夏普特別股 大賺663億 (蘋果日報 2017.12.30.)

鴻海昨董事會通過,將出售夏普特別股給鴻海員工籌組成立的合夥企業,儘管折價幅度約19.43%,但鴻海入主夏普之後,帶動夏普股價大漲,鴻海這次的處分利益高達2524億日圓(折合663.45億元台幣),每股獲利貢獻超過3.8元,將大舉挹注鴻海2017年獲利達到1個股本。

鴻海董事會通過將2016年所取得的夏普C類無表決權特別股總共113萬6363股, 出售予ES Platform LP (Employee Stock Platform Limited Partnership),此為鴻海員工籌組成立的合夥企業,總金額約2524億日圓。

夏普**C類無表決權特別股**(每1股特別股得轉換為100股普通股)原始取得成本為每股8.8萬日圓。由於此次交易特別股為非具流通性股份,依據第3方獨立單位出具公允價值評鑑報告書,訂定價格為每股31萬192日圓,夏普的普通股28日收盤價則為3,850日圓(相當於每股特別股38萬5000元),預估集團處分利益逾2524億元日圓,若以鴻海股本1732.87億元計算,每股獲利貢獻度高達3.82元之多。

夏普**C類特別股需<u>2018年8月之後</u>,經夏普本社同意始能轉換成具流通性的普通股**。透過此平台,夏普將成為集團與員工共同的中長期投資目標,藉以吸引優秀人才留任,增強集團整體競爭力。

權益法

權益法

權益法之適用

- 企業對被投資者具有重大影響或聯合控制時,應採用權益法處理其對關聯企業或合資之投資。但有本公報第十七條至第十八條之情形者(即創投組織、共同基金個體等適用權益法之豁免
 一見第一次修訂條文說明)除外。
 - ◎權益法:係指投資之原始認列依成本衡量,其後投資者依對 被投資者淨資產份額之變動,而調整其投資帳面金額之會計 方法。投資者之損益,包括其對被投資者損益之份額;投資 者之其他綜合損益,包括其對被投資者其他綜合損益之份額

原始認列與衡量

原始認列:投資關聯企業或合資之成本,包含**取得投資之相關** 成本。

企業對投資關聯企業或合資之原始認列,應以成本衡量。

取得投資之相關成本是否應計入投資之原始認列金額?

- EAS 15 (金融資產):
 - Ø透過損益按公允價值衡量之投資:費用
 - ◎備供出售之投資、持有至到期日之投資、放款及應收款: 成本
- EAS 6 (投資關聯企業及合資):成本
- EAS 7(企業併購): 收購相關成本係收購者為進行企業合併而發生之成本,收購者應將此項成本於成本發生及勞務取得當期認列為費用。

原始認列與衡量

分批取得重大影響力

- 一企業之投資原係適用企業會計準則公報第十五號「金融工具」 之金融資產,續後增加投資成為關聯企業或合資時,應以下列 方式之一處理:
 - 1. 按取得重大影響或聯合控制當日之公允價值衡量該投資,當 日帳面金額與公允價值之差額,應認列為損益,並以該公 允價值作為對關聯企業或合資之投資成本。
 - 2. 追溯採用權益法。

釋例:分批取得重大影響力

×1 年12 月31 日甲公司以每股\$15買入A公司100,000股普通股10%股份,無重大影響力,分類為備供出售金融資產(AFS),總成本為\$1,500,000。

×2 年12 月31 日甲公司再以每股\$25買入A公司200,000股普通股20%股份,總成本為\$5,000,000。

A公司二次購入,合計持有A公司股份30%,已具重大影響。此時須將原持有A公司10%股份之投資重分類為採權益法之投資(連同新購入之A公司20%股份)。

會計處理:

原有持有A公司10%股份—AFS金融資產,須先按FV(假設每股為\$25)重衡量,並認列公允價值變動之損益(\$1,000,000 à OCI),再以重衡量後之FV(\$2,500,000)重分類為採權益法之投資。所認列之OCI \$1,000,000,需重分類至損益(處分投資利益)。

新購入A公司20%股份,自始即按成本(當日FV) \$5,000,000,分類為採權益法之投資。

以後即以30%持股比例,總投資成本\$7,500,000,開始適用權益法之會計處理。

後續衡量

認列被投資者損益及其他綜合損益之份額

- 企業於投資日後,對被投資者損益之份額及其他綜合損益之份額,應分別認列為損益及其他綜合損益,並調整其投資之帳面金額。
 - ❷關聯企業或合資由企業以外之各方所持有之流通在外累積特別 股分類為權益時,無論該特別股股利是否已宣告,企業應先調整該股利後,再計算其對損益之份額。

潛在表決權

- 一企業對關聯企業或合資之權益之決定,係以現有所有權權益為基礎,不反映潛在表決權及其他衍生工具可能之行使或轉換。
 - ❷ 對關聯企業或合資之潛在表決權之工具應依企業會計準則公報第十五號「金融工具」之規定處理。
- 說明:雖然在考量重大影響時,須考量<u>目前可行使</u>之潛在表決權(若適當),但認列權益法投資損益份額時,並**不考量**此潛在表決權。

後續衡量

隱含商譽及公允價值之調整

- 投資應自被投資者成為關聯企業或合資之日,採用權益法處理。企業取得投資時之投資成本,與對被投資者可辨認資產及負債之淨公允價值份額間之差額,應依下列方式處理:
 - 1. 與關聯企業或合資有關之商譽,應列入該投資之帳面金額。
 - 2. 投資成本低於對被投資者可辨認資產及負債淨公允價值之份額之數額(**廉價購買利益**),應於取得投資時,認列為**損益**。
- 企業對取得後之關聯企業或合資損益之份額應作適當調整。例如,折舊性資產按取得日之公允價值調整計提折舊,或認列不動產、廠房及設備之減損損失等。

分配及其他帳面金額之調整

- 企業採用權益法時,對於自被投資者所收取之分配,應減少其 投資之帳面金額。投資之帳面金額亦可能須隨被投資者權益之 其他變動而調整。

被投資者會計政策之一致

被投資者之財務報表日期

- 企業適用權益法時,關聯企業或合資之財務報表之<u>報導期間結</u> **來日,應與企業相同**。若實務上不可行,則企業應使用最近期 可得之財務報表,並調整兩個報導期間結束日間所發生之重大 交易或事項之影響。惟關聯企業或合資與企業報導期間結束日 之差異**不得超過三個**月。報導期間之長度及報導期間結束日間 之差異應每期相同。

被投資者會計政策之一致

被投資者之會計政策

- -企業編製財務報表時,應對相似交易及事項採用統一會計政策 。關聯企業或合資之會計政策若與企業不同,企業採用權益法 時,應調整關聯企業或合資之財務報表,使其符合企業之會計 政策。但實務上不可行時,不在此限。
- 例外:對投資個體關聯企業或投資個體合資採用權益法時,得維持該投資個體關聯企業或投資個體合資所採用之公允價值衡量。(見第一次修訂條文說明。)

減損

- 企業採用權益法後,應依企業會計準則公報第十五號「金融工具」之規定,評估對關聯企業或合資之淨投資是否發生減損,並於可能發生減損時依單一資產方式,將整個投資之整體帳面金額視為單一資產,依企業會計準則公報第十九號「資產減損」之規定,進行減損測試。
 - Ø列入投資帳面金額中之<u>商譽</u>,並不單獨進行減損測試,應為整體投資減損測試之一部分。(à 未來減損損失減少時,可認列減損損失迴轉利益。)
- 一企業依上述規定進行減損測試時,應比較投資之帳面金額與可回收金額(使用價值與公允價值減出售成本孰高者)。投資關聯企業或合資之可回收金額,應按每一關聯企業或合資分別評估,但該關聯企業或合資持續使用所產生之現金流入,與其他資產之現金流入大部分無法獨立者除外。

投資損失份額超過投資帳面金額

- 企業對關聯企業或合資損失之份額,等於或超過其對關聯企業或 合資之權益時,應停止認列進一步損失之份額。
 - ②企業對關聯企業或合資之權益,係指採用權益法所決定之投資關聯企業或合資之帳面金額,連同實質上構成該企業對關聯企業或合資淨投資之一部分之長期權益。例如,一項既無計畫清價亦不可能於可預見之未來發生清價之項目,實質上為該企業投資關聯企業或合資之延伸。該等項目可能包括特別股、長期應收款或放款,但不包括應收帳款、應付帳款或具足夠擔保品之長期應收款,諸如擔保放款。
- <u>長期權益</u>:例如,對該被投資公司之特別股投資、公司債投資、 放款等。
- 問題:此等<u>長期權益</u>是否應適用企業會計準則公報第15號「金融工具」之衡量?
 - ❷ 是,應先適用「金融工具」之衡量,所得到的帳面金額,再連同上述對關聯企業或合資投資之帳面金額,決定是否已達應認
 列損失份額之上限。

投資損失份額超過投資帳面金額

一企業對關聯企業或合資之權益減至零後,僅於企業已發生法定或推定義務,或已代關聯企業或合資支付款項之範圍內,始應提列額外損失並認列負債(見企業會計準則公報第九號「負債準備、或有負債及或有資產」)。關聯企業或合資若後續產生利潤,企業僅於對利潤之份額等於先前未認列損失之份額後,始重新恢復認列對利潤之份額。

所有權權益之變動

處分部分所有權權益

一企業對關聯企業或合資之所有權權益減少,但持續適用權益法時,與該所有權權益減少有關而先前已認列為其他綜合損益之利益或損失,若於相關資產或負債處分時須重分類至損益,應將該利益或損失,依減少比例重分類至損益,作為重分類調整。

未按比例認購新股導致投資比例變動

- 企業之關聯企業或合資辦理現金增資時,若企業未按持股比例認購新股,致使投資比例發生變動,並因而使對被投資者之股權淨值發生增減,其增減數應調整投資之帳面金額及權益項目。(註:分錄調整:採用權益法之投資及資本公積)
 - Ø若企業未按持股比例認購,致使其對關聯企業或合資之所有權權益<u>減少</u>,應另將先前已認列為其他綜合損益之利益或損失,依減少比例重分類至損益,作為重分類調整。(EAS6.31)

- 企業停止採用權益法,其可能情況如:
 - 1. 該投資成為子公司,其會計處理應依企業會計準則公報第七號「企業合併及具控制之投資」之規定處理其投資。
 - 2. 喪失對該投資關聯企業或合資之重大影響。(註:企業對關 聯企業之投資成為對合資之投資,或對合資之投資成為對關 聯企業之投資時,應持續適用權益法,不適用以下規定。)

- 企業應自其投資不再為關聯企業或合資之日起停止採用權益法, 其會計處理如下:
 - 1. 若該投資成為子公司,應依企業會計準則公報**第七號「企業** 合併及具控制之投資」之規定處理其投資。
 - 2. 若對原關聯企業或合資之剩餘投資成為金融資產,應按公允 價值衡量該剩餘投資。剩餘投資之公允價值,視為依企業會 計準則公報第十五號「金融工具」之規定原始認列為金融資 產之公允價值。下列兩者之差額,應認列為損益:
 - (1)剩餘投資之公允價值及處分關聯企業或合資部分權益所得之價款。
 - (2)停止採用權益法當日之投資帳面金額。
 - 3. 當企業停止採用權益法時,該企業對先前認列於其他綜合損益中與該投資有關之所有金額,其會計處理之基礎應與被投資者若直接處分相關資產或負債所必須遵循之基礎相同。

- 若被投資者對**先前認列為其他綜合損益之利益或損失**,於處分相關資產或負債時,將其重分類至損益,當企業停止採用權益 法時,亦應將該利益或損失(註:全部金額)自權益重分類至損 益,作為重分類調整。
 - ②例如,關聯企業或合資具有與國外營運機構有關之累計兌換差額,當企業停止採用權益法時,應將與該國外營運機構有關而先前已認列為其他綜合損益之利益或損失(註:全部金額),自權益重分類至損益,作為重分類調整。

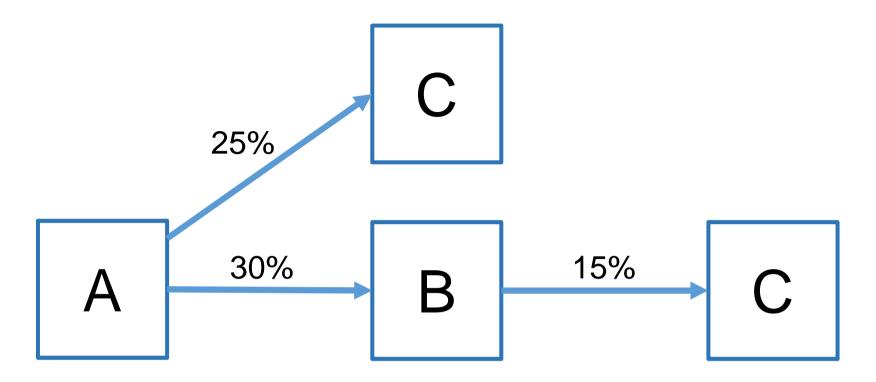
揭露

- 企業就每一具重大性之關聯企業或合資,應分別揭露下列資訊:
 - 1.投資關聯企業或合資之帳面金額。
 - 2.有公開市場報價之投資關聯企業或合資之公允價值。
 - 3.對關聯企業或合資所享有之損益份額、停業單位損益份額及其 他綜合損益份額。
 - 4.對關聯企業或合資之權益之性質及範圍。例如,主要營業活動 、所有權權益比例、表決權比例及國外註冊地(若有時)等。

企業會計準則公報第6號「投資關聯企業及合資」第一次修訂(108.3.13.)

適用權益法之豁免

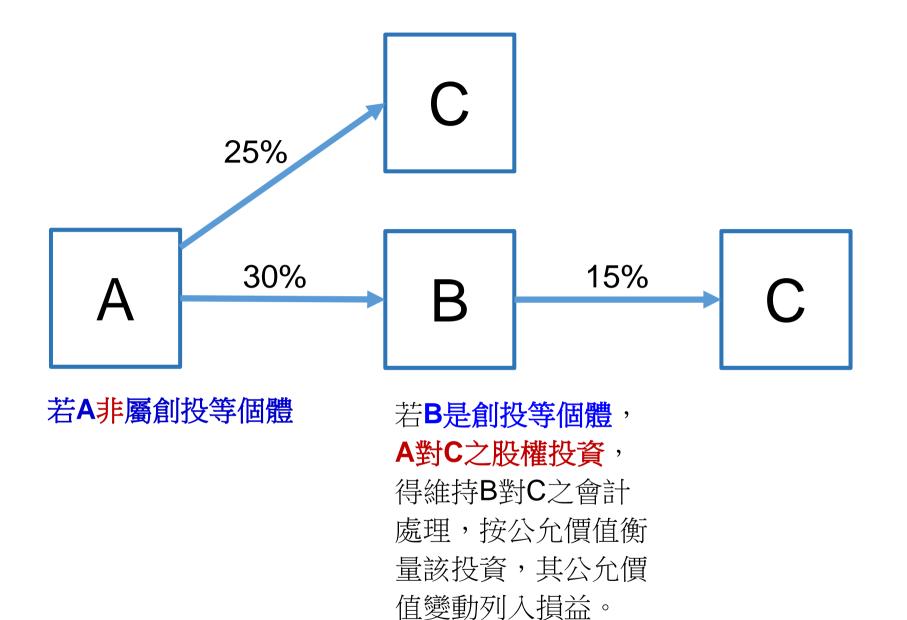
條文	第一次修訂條文	原條文	
第 17 條	企業若屬創業投資組織、共同基金、單位信託或類似個體(包括與投資連結之保險基金)之個體或透過該等個體而持有對關聯企業或合資之投資時,得選擇依企業會計準則公報第十五號「金融工具」之規定,按公允價值衡量該投資,其公允價值變動列入損益。企業應於原始認列關聯企業或合資時,就每一關聯企業或合資時,就每一關聯企業或合資分別作此選擇。	對關聯企業或合資之投資,若係 直接或間接透過屬創業投資組織 共同基金、單位信託或類似個體 (包括與投資連結之保險基金) 之個體持有時,該個體得選擇依 企業會計準則公報第十五號「金 融工具」之規定,按公允價值衡 量對該等關聯企業或合資之投資, 其公允價值變動列入損益。	
說明	說明適用權益法之豁免係就每一關聯企業或合資分別選擇,並作文字 修改。		



若A是創投等個體,

A對B之股權投資及A對C之股權投資,均 **待選擇**按公允價值衡量該投資,其公允價值變動列入損益。

註:企業應於原始認列關聯企業或合資時,就每一關聯企業或合資分別作此選擇。



註:企業應於原始認列關聯企業或合資時,就每一關聯企業或合資分別作此選擇。

與被投資者之交易

條文	第一次修訂條文	原條文
第22條	企業對關聯企業或合資之順流、 逆流及側流交易所產生之未實現 損益,應加以銷除,其銷除方式 如下: 1.順流交易:未實現損益應按期 末持股比例銷除。 2.逆流交易:未實現損益應按約 當持股比例銷除。	企業對關聯企業或合資之順流、 逆流及側流交易所產生之未實現 損益,應加以銷除,其銷除方式 如下: 1.順流交易:未實現損益應按期 末持股比例銷除。 2.逆流交易:未實現損益應按約 當持股比例銷除。
說明	此部分未修訂。	

條文	第一次修訂條文	原條文
第22條 (續)	3. 側流交易: (1)若投資者對產生交易之各被投資者均未具控制,各被投資者間未實現損益,應接投資者持有各被投資者的當持股比例相乘後之比例銷除。 (2)若投資者對交易之一方具控制,但對交易之另一方僅具重大影響或聯合控制: (1)若產生側流交易損益者為投資者之關聯企業或合資,則前述未實現損益應按投資者對該關聯企業或合資之約當持股比例銷除。 (2)若產生側流交易損益者為投資者之子公司,則前述未實現損益應按投資者對該關聯企業或合資之約當持股比例乘以投資者對該。子公司之約當持股比例後之比例銷除。	3. 側流交易:若投資者上交易之各一。
說明	修改企業對關聯企業或合資之側流交易之未實現	見損益銷除方式之規定。

條文	第一次修訂條文	原條文
第22條(續)	當順流交易提供即將出售或投入 資產之淨變現價值減少或該等資 產減損損失之證據時,該等損失 應由投資者全數認列。當逆流交 易提供即將購入資產之淨變現價 值減少或該等資產減損損失之證 據時,企業(註:投資者)應認列其 對該等損失之份額。	當順流交易提供即將出售或投入資產之淨變現價值減少或該等資產減損損失之證據時,該等損失應由投資者全數認列。當逆流交易提供即將購入資產之淨變現價值減少或該等資產減損損失之證據時,企業應認列其對該等損失之份額。
說明	此部分未修訂。	

情況一順流交易—銷貨

甲公司持有A公司40%,具重大影響。

甲公司於20X2年12月31日銷售一批貨品予A公司,售價\$260,000,成本\$160,000,該 批貨品直至20X3年始售予第三者。本範例不考慮所得稅之影響。

20X2年12月31日甲公司應作成下列銷除分錄:

20X2/12/31 未實現銷貨損益

40,000

採用權益法之投資

40,000

説明: \$100,000×40% = \$40,000。

20X3年俟該批貨品售予第三者時,甲公司應於當年度作下列轉回分錄:

20X2/12/31 採用權益法之投資

40,000

已實現銷貨損益

40,000

註:「未實現銷貨損益」係銷貨毛利之減項;「已實現銷貨損益」係銷貨毛利之加項。

情況三 逆流交易—銷貨

甲公司持有A公司40%,具重大影響。

A公司於20X2年銷貨予甲公司,總計售價\$260,000,成本\$160,000,該批貨品直至20X3年始售予第三方,其稅前未實現利益為\$100,000。

20X2年12月31日甲公司應作成下列銷除分錄:

20X2/12/31 採權益法認列之投資損益

40,000

採用權益法之投資

40,000

說明: \$100,000×40% = \$40,000。

20X3年俟該批貨品售予第三者時,甲公司應於20X3年編製財務報表前作成下列轉回分錄:

20X2/12/31 採用權益法之投資

40,000

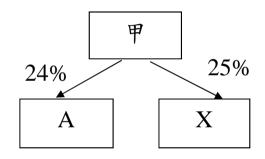
採權益法認列之投資損益

40,000

註:「未實現銷貨損益」係在被投資公司A公司,故以採權益法認列之投資收益調整。

情況四 側流交易(1)—銷貨(均未具控制)

假設甲公司持有A公司普通股實際發行股數之24%,另持有X公司普通股實際發行股數之25%,均具重大影響(如下圖所示)。A公司於20X2年出售商品予X公司,售價\$180,000,成本\$120,000:



20X2年12月31日甲公司應作成下列銷除分錄:

20X2/12/31 採權益法認列之投資損益

3,600

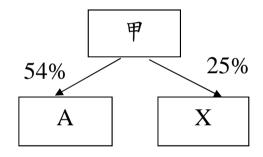
採用權益法之投資

3,600

說明: (\$180,000-\$120,000) <u>×24%×25%</u> =\$3,600。

情況四 側流交易(2)—銷貨(產生損益者為關聯企業)

假設甲公司持有A公司普通股實際發行股數之54%,具控制;另持有X公司普通股實際發行股數之25%,具重大影響(如下圖所示)。X公司於20X2年出售商品予A公司,售價\$180,000,成本\$120,000:



20X2年12月31日甲公司應作成下列銷除分錄:

20X2/12/31 採權益法認列之投資損益

15,000

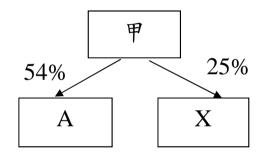
採用權益法之投資

15,000

說明: (\$180,000-\$120,000) <u>×25%</u> =\$15,000。

情況四 側流交易(3)—銷貨(產生損益者為子公司)

假設甲公司持有A公司普通股實際發行股數之54%,具控制;另持有X公司普通股實際發行股數之25%,具重大影響(如下圖所示)。A公司於20X2年出售商品予X公司,售價\$180,000,成本\$120,000:



20X2年12月31日甲公司應作成下列銷除分錄:

20X2/12/31 採權益法認列之投資損益

8,100

採用權益法之投資

8,100

說明: (\$180,000-\$120,000) <u>×54%×25%</u> =\$8,100。

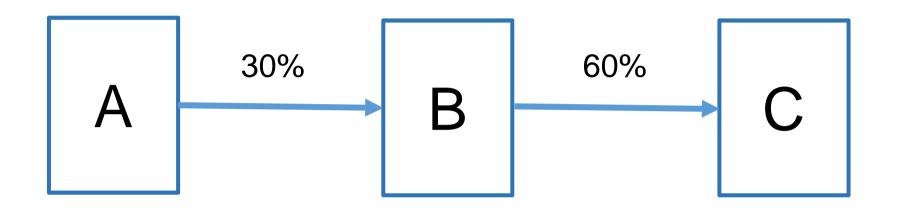
企業會計準則公報第六號「投資關聯企業及合資」第一次修訂新舊條文

條文	第一次修訂條文	原條文
第24條	企業編製財務報表時,應對相似交易及事項採用統一會計政策。關聯企業或合資之會計政策若與企業不同,企業採用權益法時,應調整關聯企業或合資之財務報表,使其符合企業之會計政策。但實務上不可行時,不在此限。若企業本身非為投資個體,對投資個體關聯企業或投資個體合資對其子公司之權益,得維持該投資個體固聯企業或投資個體合資對其子公司之權益,得維持該投資個體關聯企業或投資個體合資所採用之公允價值衡量。企業得就每一投資個體關聯企業或投資個體合資分別作此選擇,並應於後續期間一致適用。	企業編製財務報表時 應對相似交易及事項 採用統一會計政策之會 解於業功之業子 解於之業之之業子 企業系列聯企業, 經調整關聯企業, 資之財務報表, 資之財務報表, 資之企業之會 行 行 行 行 行 行 行 行 行 行 行 行 行 行 行 行 行 行 行
說明	新增規定以說明非為投資個體之企業對投資個別 合資採用權益法時,就投資個體關聯企業或投資 之權益得維持公允價值衡量,且企業得就每一批 資個體合資分別作此選擇。	肾個體合資對其子公司

對投資個體關聯企業之會計政策

對投資個體關聯企業會計政策一致性之豁免

- 投資個體係指符合下列條件之個體:
 - (1)為提供投資者投資管理服務之目的,而自一個或多個投資者 取得資金。
 - (2)向投資者承諾其經營目的,係純為來自資本增值、投資收益 或兩者之報酬而投入資金。
 - (3)以公允價值基礎衡量及評估其幾乎所有投資之績效。
- 若企業本身非為投資個體,對投資個體關聯企業或投資個體合資對其子資採用權益法時,就投資個體關聯企業或投資個體合資對其子公司(指該投資個體之子公司)之權益,得維持該投資個體關聯企業或投資個體合資所採用之公允價值衡量。



若A非屬投資個體

B對C之會計政策,若與A的 會計政策不同,A於對B採 用權益法時,應予以調整。

但若B為投資個體時,B對C 係採用公允價值法而非權益 法,A得不予以調整。

註:企業應就每一投資個體關聯企業或合資分別作此選擇。

企業會計準則公報第六號「投資關聯企業及合資」第一次修訂新舊條文

生效日及過渡規定

本公報於中華民國一〇四年十月二十八日發布,於中華民國一〇九 一〇八年三月十三日第一次修訂。企業應於中華民國一〇九 年一月一日以後開始之報等期間追溯適用本公報第一次修訂 條文,亦得提前適用。企業若提前適用本公報第一次修訂條 文,應揭露該事實。

原已採用本公報之企業,應依企業會計準則公報**第四號「會** 計政策、估計與錯誤」之規定,追溯適用本公報第一次修訂 條文。

企業會計準則公報第7號 「企業合併及具控制之投資」

大綱

- 前言
- 投資子公司之會計準則
 - 控制與權力
 - 權益法及權益交易體
 - 喪失控制
- 企業合併之會計準則
 - 收購法
 - 決定收購日
 - 認列與衡量可辨認資產、負債及非控制權益
 - 認列與衡量商譽或廉價購買利益
 - 衡量期間
 - 收購相關成本
 - -後續衡量
- 揭露
- 108.3.13.第一次修訂

前言

- 本公報係訂定企業合併及一個體控制其他個體之會計處理準則。
 - ◎企業合併:所取得之資產及承擔之負債,須符合構成業務之規定。(業務係指能被經營與管理之活動及資產組合,其目的係為直接提供報酬予投資者,報酬之形式包括股利、較低之成本或其他經濟利益。)
 - ◎控制:當投資者暴露於來自對被投資者之參與之變動報酬,或對該等變動報酬享有權利,且透過其對被投資者之權力有能力影響該等報酬時,投資者控制被投資者。

前言

- 本公報不適用於下列各項:
 - 1. 合資。
 - 2. 對無法構成業務之單一資產或資產群組之取得。
 - 3. 共同控制下個體或業務之合併。
 - 4. 投資個體收購其投資子公司。
 - ∅投資個體係指同時符合下列條件之個體:
 - (1)為提供投資者投資管理服務之目的,而自一個或多個投資 者取得資金。
 - (2)向投資者承諾其經營目的,係純為來自資本增值、投資收益或兩者之報酬而投入資金。
 - (3)以公允價值基礎衡量及評估其幾乎所有投資之績效。

投資子公司之會計準則

控制

控制之定義

一控制:當投資者暴露於來自對被投資者之參與之變動報酬,或 對該等變動報酬享有權利,且透過其對被投資者之權力有能力 影響該等報酬時,投資者控制被投資者。

控制之條件

- 投資者須同時符合下列所有要件時,始控制被投資者:
 - 1. 對被投資者具有權力。
 - Ø 權力:持股之表決權或合約之協議,使投資者能主導攸關活動(重大影響被投資者報酬之被投資者活動),即使其主導權利尚未行使。
 - 2. 具有來自對被投資者之參與之變動報酬之暴險或權利。
 - 3. 具有使用其對被投資者之權力以影響投資者報酬之能力。

控制

決定是否具控制—潛在表決權之考量

- 企業於評估對另一個體是否具控制時,應考量<u>目前</u>可行使或可轉換潛在表決權(包括其他個體所持有之潛在表決權)之存在及影響。如潛在表決權須至未來特定日期或未來特定事項發生方為可行使或轉換,則該潛在表決權<u>不屬</u>目前可行使或轉換。此外,企業評估潛在表決權是否導致對被投資者具控制時,應檢視所有影響潛在表決權之事實及情況(包括個別或綜合考量潛在表決權行使之條款及其他合約之安排),但無須考量潛在表決權持有者之管理階層行使或轉換該等潛在表決權之意圖及其財務能力。(106基秘字第190號)

控制

決定是否具控制

- 下列情形通常視為對被投資者具有控制:
 - 1. 母公司直接或透過子公司間接擁有一個體超過半數之表決權。但在極端情況下,有明確證據顯示該所有權未構成控制者,不在此限。
 - 2. 母公司雖僅直接或間接擁有一個體半數或未達半數之表決權,但若有下列情況之一者,仍存在控制:
 - (1) 經由與其他投資者之協議,具超過半數表決權之權力。
 - (2) 依法令或協議,具主導該個體財務及營運政策之權力。
 - (3) 具任免董事會(或類似治理單位)大多數成員之權力,且由該董事會(或類似治理單位)控制該個體。
 - (4) 具掌握董事會(或類似治理單位)會議大多數表決權之權力,且由 該董事會(或類似治理單位)控制該個體。

(具控制)權益法及權益交易體

權益法(具控制)

權益法(具控制之權益法)

- 企業對被投資者具控制時,應依企業會計準則公報第六號「投資關聯企業及合資」之規定,採用權益法處理其對子公司之投資。但本公報另有規定者,應依本公報之規定處理。(例如:投資個體)
- 子公司之損益及其他綜合損益各組成部分,應以現時既存之所有權權益比例為基礎,分別歸屬於母公司業主及非控制權益,即使因而導致非控制權益發生虧損餘額。

權益法(具控制)

未實現損益之銷除

- 母公司對子公司之順流、逆流及側流交易所產生之未實現損益,應加 以銷除,其銷除方式如下:
 - 1. 順流交易:未實現損益應全數銷除。
 - ◎順流交易:係指企業銷售商品、勞務或其他資產予其子公司之交易。
 - 2. 逆流交易:未實現損益應按約當持股比例銷除。
 - Ø 逆流交易:係指子公司銷售商品、勞務或其他資產予企業之交易。
 - 3. 側流交易:若投資者對發生交易之各被投資者<u>均具控制</u>,各被投資者間未實現損益,應按投資者對<u>產生損益之被投資者</u>之約當持股比例銷除。
 - ∅側流交易:係指企業之子公司、關聯企業或合資間銷售商品、勞務或其他資產之交易。

權益法(具控制)

減損

一企業對被投資者具控制之投資,有關減損之會計處理,應依企業會計準則公報第十九號「資產減損」之規定處理。

註:具重大影響之權益法與具控制之權益法,二者之差異:

- 1. 認列損失上限
- 2. 未實現損益之銷除比例(e.g., 順流交易、側流交易)
- 3. 減損

股權比例異動

4.分批取得重大影響:得採追溯調整或重衡量。

(控制:一律重衡量)

5.仍具重大影響下處分部分權益:作為處分認列損益處理。

(控制:作為權益交易處理**à**差額調整資本公積)

6.具重大影響下再增加取得:作為新增投資處理(商譽可能增加)。

(控制:作為權益交易處理**à**差額調整資本公積(不會增加商譽))

權益交易

權益交易

- 母公司對子公司所有權權益之變動,未導致母公司喪失對子公司之控制者,應為權益交易,即作為與業主(以其業主之身分)間之交易。
- Ø例如:甲公司持股100%之權益法投資—子公司,帳面金額為 \$1,000,000,以\$140,000出售其10%股份,出售後甲公司對該子 公司仍具控制,故此筆出售交易應為權益交易,出售價格超出 帳面金額之部分\$40,000,應貸記「資本公積」,不認列處分 投資利益。

喪失控制

- 母公司喪失對子公司之控制時,應依下列方式處理:
 - 1. 對前子公司之剩餘投資,於喪失控制日以公允價值認列。該剩餘投資及對前子公司之應收或應付款項,後續應依企業會計準則公報第六號「投資關聯企業及合資」(以下簡稱第六號公報)或第十五號「金融工具」(以下簡稱第十五號公報)之規定處理。該公允價值應視為依第十五號公報之規定,原始認列為金融資產之公允價值;或視為依第六號公報之規定原始認列投資關聯企業或合資之成本。
 - 2. 母公司對**其他綜合損益**中,先前所認列與該子公司有關之所 有金額,其會計處理遵循之基礎,應與母公司直接處分相關 資產或負債時遵循之基礎相同。
 - 3. 歸屬於前控制權益中,與喪失控制有關之利益或損失,應認 列為損益。

企業合併之會計準則

辨認企業合併

- 企業應依本公報之定義,決定一項交易或其他事項是否為企業 合併,亦即所取得之資產及承擔之負債,須符合構成業務之規 定。若企業取得之資產不符合業務之定義,報導個體應將該項 交易或其他事項以資產取得之方式處理。
 - ◎企業合併:收購者對一個或多個業務取得控制之交易或其他事項。
 - ◎業務:能被經營與管理之活動及資產組合,其目的係為直接 提供報酬予投資者,報酬之形式包括股利、較低之成本或其 他經濟利益。

收購法

- 企業應對每一企業合併採用收購法處理,其步驟如下:
 - 1. 辨認收購者。
 - ∅ 收購者:對被收購者取得控制之個體。
 - 2. 決定收購日。
 - ◎ 收購日:收購者對被收購者取得控制之日。(1合併基準日)
 - 3. 認列與衡量取得之可辨認資產、承擔之負債及被收購者之非 控制權益。
 - ◎非控制權益:子公司之權益中,非直接或間接歸屬於母公司之部分。
 - 4. 認列與衡量商譽或廉價購買利益。
 - ◎商譽:係指自企業合併取得之不可辨認及未單獨認列未來 經濟效益之無形資產。

企業合併之會計準則

認列與衡量取得之可辨認資產、承擔之負債及被收購者之非控制權益

認列原則及條件

- 收購者<u>應認列</u>收購日取得之<u>可辨認</u>資產、承擔之負債,並<u>衡量</u> 被收購者之非控制權益。
 - Ø可辨認性:係指資產符合下列條件之一:
 - (1)可與企業分離並個別或隨相關合約、資產或負債出售、移轉、授權、租賃或交換。
 - (2)由合約或其他法定權利所產生,而不論該等權利是否可移轉,或是否可與企業或其他權利及義務分離。

認列原則及條件

資產與負債之認列條件(EAS7.22)

- 收購者取得之可辨認資產及承擔之負債,須符合下列條件始應於收購 日認列為單獨項目:
 - 1. 在收購日須符合資產及負債之定義。收購者預期但未來沒有義務會 發生之成本,並非收購日之負債。例如,執行結束被收購者活動之 計畫、資遣或重新安置員工等。
 - 2. 須為收購者與被收購者(或其原業主)於企業**合併之交易中所交換** 之一部分,而非個別交易之結果。

註:有少數例外,例如:

- ②或有負債:收購者於企業合併中承擔之或有負債,若屬因過去事項 所產生之現時義務且其公允價值能可靠衡量者,即使並非很有可能 需要流出具經濟效益之資源以清償該義務,仍應於收購日認列該或 有負債。
- Ø所得稅:收購者應依企業會計準則公報第十二號「所得稅」之規定 ,認列與衡量因企業合併所取得之資產或承擔之負債而產生之遞延 所得稅資產或遞延所得稅負債,並處理被收購者於收購日已存在或 因收購而產生之暫時性差異及遞轉後期之潛在所得稅影響數。

認列原則及條件

被收購者未入帳之資產與負債

收購者於適用認列原則及條件時,對被收購者財務報表中先前未認列之資產及負債,可能須予認列。例如,收購者所取得之品牌、專利或客戶關係等可辨認無形資產,被收購者並未於其財務報表中認列為資產,此乃因該等無形資產係被收購者內部開發,且已將相關成本認列為費用。

衡量原則

衡量之原則

收購者應按收購日之公允價值,衡量所取得之可辨認資產及承擔之負債。

Ø例外:所得稅。

收購者應依企業會計準則公報第十二號「所得稅」之規定, 認列與**衡量**因企業合併所取得之資產或承擔之負債而產生之 遞延所得稅資產或遞延所得稅負債,並處理被收購者於收購 日已存在或因收購而產生之暫時性差異及遞轉後期之潛在所 得稅影響數。

衡量原則

衡量之原則—非控制權益

- 每一企業合併中,被收購者之非控制權益,應按非控制權益對 被收購者可辨認淨資產之已認列金額所享有之比例份額衡量。
 - Ø亦即,非控制權益不以公允價值衡量,故亦不認列其商譽。 (若按企準編製合併財報)

企業合併之會計準則

認列與衡量商譽或廉價購買利益

商譽與廉價購買利益

商譽

- 收購者應辨認收購日包含於投資帳面金額之商譽,並以下列第1款超過第2款之金額衡量:
 - 1.下列各項目之彙總金額:
 - (1)依本公報規定衡量之**移轉對價(詳後述**),通常為收購日之公允價值。
 - (2)依本公報規定衡量被收購者非控制權益之金額。
 - (3)在分階段達成之企業合併中(詳後述),收購者先前已持有被收購者之權益於收購日之公允價值。
 - 2.所取得之可辨認資產及承擔之負債,於收購日依本公報規定衡量之淨額。

廉價購買利益

- 若前述第2款之金額,超過第1款各項目彙總金額時,係屬廉價購買。 收購者應重新評估是否已正確辨認所有取得之資產及承擔之負債,且 於評估過程中辨認應認列之額外資產或負債。若經重新評估後,第2 款之金額仍超過第1款各項目彙總金額時,收購者應於收購日將產生 之廉價購買利益,認列為損益。

商譽與廉價購買利益

移轉對價

- 企業合併之移轉對價應按公允價值衡量。
- 前項移轉對價之計算,應為收購者所移轉之資產、收購者對被收購者之原業主所產生之負債、及收購者所發行之權益工具於收購日公允價值之總和。移轉對價之可能形式,包括現金、其他資產、收購者之業務或子公司、或有對價(見第一次修訂條文說明)、普通或特別權益工具、選擇權、認股證等。

商譽與廉價購買利益

分階段達成之企業合併

- 收購者對其取得控制之被收購者,有時於收購日前已持有該被收購者之權益。例如,甲企業原已持有乙企業35%之非控制權益,當甲企業額外買進乙企業40%之權益,則對乙企業取得控制。此類交易稱為分階段達成之企業合併,有時亦稱為分批收購。
- 於分階段達成之企業合併中,收購者應按收購日之公允價值再 **衡量其先前已持有被收購者之權益**,因而產生之利益或損失, 應認列為損益(如先前持股分類為採權益法之投資)或其他綜合 損益(如先前持股分類為AFS投資)。
- 收購者於先前報導期間,可能已於其他綜合損益中認列被收購者之權益價值變動。此時,其他綜合損益中已認列之金額,應按與收購者若直接處分其先前已持有權益之相同基礎認列。

分階段達成之企業合併與廉價購買利益之例

聯電於民國102年2月1日收購和艦科技(蘇州)有限公司之控股公司Best Elite普通股、A-1種、B種及B-1種特別股,並佔Best Elite全部已發行股份總數48.07%。聯電於企業合併前已持有Best Elite35.03%權益,故於本次取得後佔全部已發行股份總數83.10%,取得其控制力。

收購對價:

現金	\$4, 359, 660
收購前已持有權益之價值 (先前已持有之35.03%權益,依公允億	賈值再衡量) 2,968,503
對價合計	\$7, 328, 163

本公司於企業合併前已持有Best Elite 35.03%權益,依公允價值再衡量而認列之處分投資損失計986,843千元。

(註:先前已持有之35.03%股份,原分類為採權益法之投資,故再衡量之損失,應認列為損益。)

廉價購買利益之例

Best Elite之可辨認資產及負債於收購日時之公允價值如下:

	收購日之公允價值
資產	
現金及約當現金	\$7,018,229
應收帳款	1, 180, 790
存貨	725, 688
不動產、廠房及設備	6, 318, 208
其他	3, 564, 814
	18, 807, 729
負債	
應付帳款	(312, 922)
其他	(1, 202, 965)
	(1, 515, 887)
可辨認淨資產	\$17, 291, 842
廉價購買利益之金額如下:	
收購對價	\$7, 328, 163
加: 非控制權益之價值 (依Best Elite可辨認淨資產公允價值,按非控制權益之比例衡量)	2, 823, 193
減:可辨認淨資產之公允價值	(17, 291, 842)
廉價購買利益(認列於當(102)年度稅前淨利\$7,542,695中)	\$(7, 140, 486)

商譽與廉價購買利益

後續額外收購Best Elite之權益

聯電於民國102年3月14日額外收購Best Elite普通股、A-1種、B種及B-1種特別股,並佔Best Elite全部已發行股份總數3.78%,使聯電持有Best Elite 股權增加至其全部已發行股份總數86.88%。

支付予非控制權益股東之現金對價為284,567千元,額外取得權益之帳面價值為628,900千元。所支付之對價與所取得權益間之差額344,333千元,已認列於權益項下之資本公積。

企業合併之會計準則

衡量期間

衡量期間

衡量期間

- 衡量期間係指收購日後,收購者可調整企業合併所認列暫定金額之期間。若企業合併之原始會計處理,於合併發生之報導期間結束日前尚不完整,收購者應於其財務報表中報導會計處理尚不完整之項目之暫定金額。收購者一旦取得其所欲得知之收購日已存在事實與情況之資訊,或獲悉無法取得更多資訊時,衡量期間即結束。惟衡量期間自收購日起,最長不得超過一年。
- 收購者應於衡量期間,追溯調整已於收購日認列之暫定金額, 以反映所取得有關收購日已存在事實情況之新資訊,亦應認列 因取得有關收購日已存在事實與情況之新資訊而產生額外之資 產或負債。
- 衡量期間結束後,收購者對企業合併會計處理之修正,僅限依企業會計準則公報第四號「會計政策、估計與錯誤」規定之更正錯誤處理。

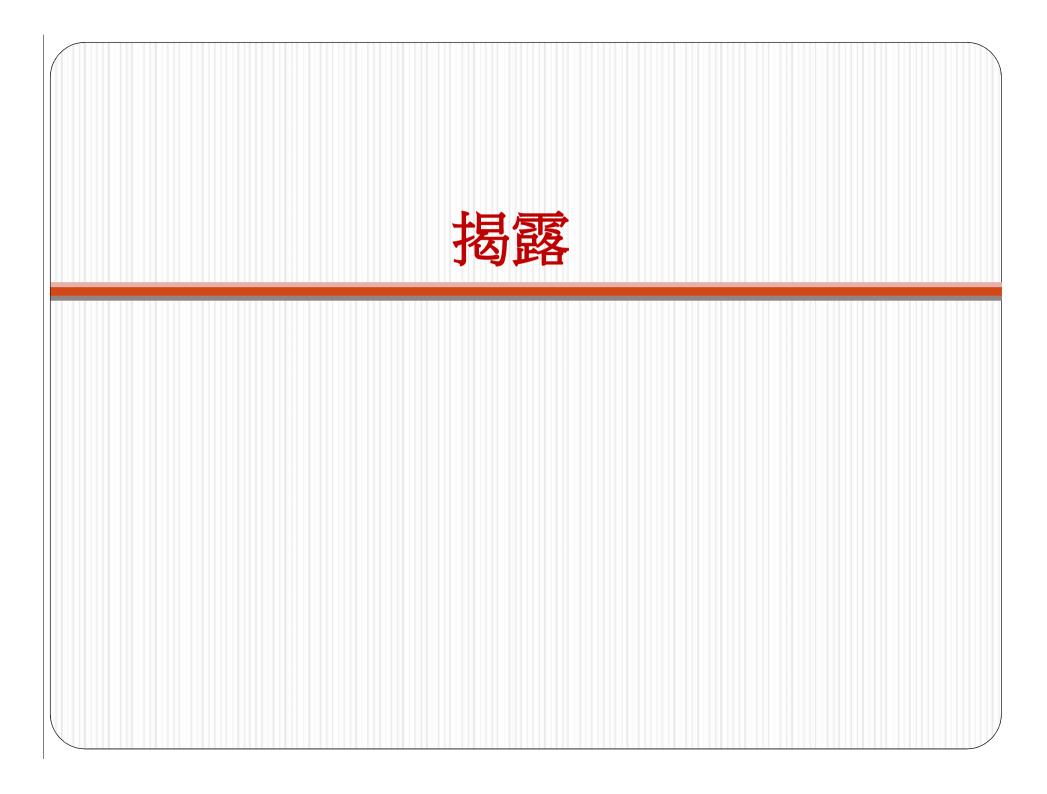
企業合併之會計準則

收購相關成本

收購成本

收購相關成本

- 收購相關成本係收購者為進行企業合併而發生之成本,收購者 應將此項成本於成本發生及勞務取得當期認列為費用。
 - ②但發行債務或權益證券之成本,應依企業會計準則公報第十五號「金融工具」之規定認列。
- 收購相關成本例示如下:
 - 1. 仲介費。
 - 2. 顧問、法律、會計、評價與其他專業或諮詢費用。
 - 3. 一般行政成本,包括維持內部處理併購業務部門之成本。
 - 4. 登記與發行債務或權益證券之成本。



對子公司之揭露

- 企業應就每一重大子公司分別揭露下列資訊:
 - 1. 投資子公司之帳面金額。
 - 2. 有公開市場報價子公司之公允價值。
 - 3. 對子公司所享有之損益份額、停業單位損益份額及其他綜合損益份額。
 - 4. 對子公司具控制之重大判斷與假設。
 - 5. 對子公司權益之性質及範圍。例如,主要營業活動、所有權權益比例、表決權比例及國外註冊地(若有時)等。
 - 6. 子公司之彙總性財務資訊,至少包括資產、負債、收入、 本期淨利及綜合損益總額。
- 前項第6款所規定之彙總性財務資訊,應為公司間交易銷除前之金額,並反映企業採用權益法時所作之調整。例如,取得時所作之公允價值調整,以及就會計政策差異所作之調整。

對合併案之揭露

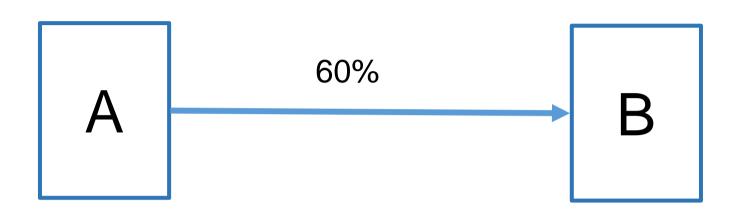
- 收購者對於報導期間發生之每一企業合併案,應揭露下列資訊:
 - 1. 參與合併之個體或業務之名稱及說明。
 - 2. 收購日。
 - 3. 取得表決權權益之比例。
 - 4. 企業合併之成本及該成本組成項目之說明。例如,現金、權益工具 及債務工具。
 - 5. 在收購日所認列被收購者之各類資產、負債及或有負債之金額。
 - 6. 依本公報第二十九條之規定,將廉價購買利益認列為損益之金額, 以及該利益於綜合損益表列報之單行項目。
 - 7. 商譽帳面金額於報導期間開始日與結束日間之調節,並分別列示下 列資訊 (無須提供前期資訊):
 - (1) 新企業合併所產生之變動金額。
 - (2) 減損損失。
 - (3) 處分過去所取得之業務。
 - (4) 其他變動。

企業會計準則公報第7號「企業合併及具控制之投資」第一次修訂(108.3.13.)

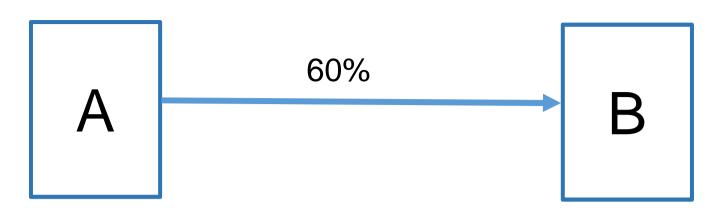
企業會計準則公報第七號「企業合併及具控制之投資」第一次修訂新舊條文

條文	第一次修訂條文	原條文
第 15 條	當投資個體取得對另一個體之控制時,應依企業會計準則公報第十五號「金融工具」(以下簡稱第十五號公報)之規定,按公允價值衡量該投資,其公允價值變動認列為損益。若一投資個體之子公司本身非投資個體,且該子公司之主要目的及活動係對該個體或其他方提供與投資個體投資活動相關之服務,該投資個體應依本公報第九條之規定,對該子公司採用權益法處理。若前述提供與投資相關服務之子公司本身係投資個體,其母公司應依第十五號公報之規定,按公允價值衡量該子公司,其公允價值變動認列為損益。	當投資個體取得對另一個體之控制時,應依企業會計準則公報第十五號「金融工具」之規定,按公允價值衡量該投資,其公允價值變動列入損益。若一投資個體有一子公司提供與投資個體投資活動相關之服務,該投資個體應依本公報第九條之規定,對該子公司採用權益法處理。。
說明	新增規定以說明若提供與投資相關之服務體,投資個體母公司應透過損益按公允價	, ,

對投資個體子公司之會計處理



若**A為投資個體**時, A對B之股權投資<u>應</u> 依金融工具處理,按 公允價值衡量該投資, 其公允價值變動<u>認</u>列 為損益。



A為投資個體

A對B之股權投❖

資應依權益法

會計處理。

若B非投資個體,且

主要目的及活動係對

該個體或其他方提供

與投資個體投資活動

相關之服務。

A對B之股權投◀

但若B亦為投資個體。

資應依金融工

具處理。(同前頁)

企業會計準則公報第七號「企業合併及具控制之投資」第一次修訂新舊條文

條文	第一次修訂條文	原條文
第37條	收購者於收購日後,對於或有對價公允價值變動之認列,可能係因收購日後始取得該日日內方在事實與情況之額外資訊, 也項變動係屬衡量期間之調整。 性該變動若源自收購日後之事項, 推該變動若源自收購日後之事項, 則非屬衡量期間調整。例如,符合盈餘目標、達到特定股價或達 成研究及發展計畫之里程碑。收 購者對於非屬衡量期間調整之或 有對價公允價值變動,應依下列 方式處理: 1.分類為權益之或有對價不得再衡 量,且其後續交割應在權益內 調整。	收購者於收購日後,對於或有對價公允價值變動之認列,可能係因收購日後始取得該日已存在事實與情況之額外資訊,此項變動係屬衡量期間之調整。惟該變動若源自收購日後之事項,則非屬衡量期間調整。例如,符合盈餘目標、達到特定股價或達成研究及發展計畫之里程碑。收購者對於非屬衡量期間調整之或有對價公允價值變動,應依下列方式處理: 1. 分類為權益之或有對價不得再衡量,且其後續交割應在權益內調整。
說明	此部分未修訂。	

企業會計準則公報第七號「企業合併及具控制之投資」第一次修訂新舊條文

條文	第一次修訂條文	原條文		
第37條(續)	2 . <u>其他</u> 或有對價:	2. 分類為資產或負債之或有對價:		
	(1)屬企業會計準則公報第十五號 「金融工具」(以下簡稱第十 五號公報)之範圍者, <u>於每一</u> 報導期間結束日應按公允價值 衡量,且公允價值變動應依第 十五號公報之規定認列為 <mark>損益</mark> 。	(1) <u>為金融工具並</u> 屬企業會計準則 公報第十五號「金融工具」 (以下簡稱第十五號公報)之 範圍者,應按公允價值衡量, 所產生之利益或損失,依第十 五號公報之規定,認列為損益 或其他綜合損益。		
	(2)非屬第十五號公報之範圍者, 於每一報導期間結束日應按公 允價值衡量,且公允價值變動 應認列為損益	(2)非屬第十五號公報之範圍者, 應依企業會計準則公報第九號 「負債準備、或有負債及或有 資產」或其他適當之企業會計 準則公報處理。		
說明	闡明或有對價除分類為權益者外,」值之變動認列於損益。	匀應以公允價值衡量並將其公允價		

企業合併或有對價之會計處理

移轉對價—或有對價(註)

- -或有對價:通常係指若特定事項於未來發生或符合若干條件時,收購者須移轉額外資產或權益予被收購者原業主之義務,以作為對被收購者取得控制之對價之一部分。但若符合某些特定條件時,或有對價可能亦賦予收購者收回先前移轉對價之權利。
 - ◎收購者應以收購日之公允價值認列或有對價,作為交換被收購者而支付移轉對價之一部分。
- 收購者於收購日後,對於或有對價公允價值變動之認列:(1)可能係因收購者於收購日後始取得該日已存在事實與情況之額外資訊,此項變動係屬衡量期間之調整。(2)惟該變動若源自收購日後之事項,則非屬衡量期間調整。例如,符合盈餘目標、達到特定股價或達成研究及發展計畫之里程碑。

(註):本公報有關收購者之「或有對價」之會計處理,亦適用於取得**投資關聯企業** 或合資之「或有對價」之會計處理。

企業合併或有對價之會計處理

移轉對價—或有對價

- 收購者對於非屬衡量期間調整之或有對價公允價值變動,應依下列方式處理:
 - 1. 分類為權益之或有對價不得再衡量,且其後續交割應在權益內調整。

2. 其他或有對價:

- (1)屬企業會計準則公報第十五號「金融工具」(以下簡稱第十五 號公報)之範圍者,於每一報導期間結束日應按公允價值衡量, 且公允價值變動應依第十五號公報之規定認列為損益。
- (2) 非屬第十五號公報之範圍者,於每一報導期間結束日應按公允 價值衡量,且公允價值變動應認列為損益。

企業合併或有對價與商譽之例

(+五)無形資產 友達 107年無形資產明細

			107年度		
	期初餘額	增 加	合併個 躄變動 彩響數	匯率影響 數	期末餘額
成本:					
商譽	\$ 11,456,176	-	600,324	-	12,056,500
專利權及技術權利金	12,275,548	-	-	(3,806)	12,271,742
其他			<u>150,436</u>		150,436
	23,731,724		750,760	(3,806)	24,478,678
累計攤銷及減損損失:					
商譽	175,581	-	-	-	175,581
專利權及技術權利金	10,385,251	518,404	-	(386)	10,903,269
其他		22,565			22,565
	10,560,832	540,969		(386)	11,101,415
淨 額	\$ <u>13,170,892</u>				13,377,263

Q:107年度增加商譽約6億元,代表之原因?

(十)取得子公司

合併公司於民國一○七年三月透過收購ComQi 100%之股權而取得對其之控制, ComQi為數位顯示看板系統及內容之整合商,合併公司預計透過投資ComQi以提供公 共訊息顯示器上下游完整軟硬體整合應用服務。

商譽 = 收購之總對價(包含或有對價之FV) - (取得被收購者之可辨認資產 - 承擔之負債)

如果上述之計算結果為負數,稱為廉價購買利益。

此項收購交易所發生之法律諮詢費用及實地審查成本為12,191千元,該等費用認 列於合併綜合損益表之「營業費用」項下。 移轉對價主要類別、於收購日所取得之資產及承擔之負債與所認列之商譽金額如 下:

1.移轉對價

現 金

■ 或有對價

\$ 467,920 283,354

\$<u>751,274</u>

或有對價公允價值之估計

依或有對價協議,若ComQi民國一○七年度全年營業收入及經常性營業收入超過合約所訂定之收入標準,則合併公司將分別額外支付ComQi原股東美金4,000千元及美金7,000千元做為購買股權之價款。於該或有對價約定下,合併公司未來可能須支付之或有給付之潛在未折現金額係介於美金0元與美金11,000千元之間。

採用蒙地卡羅模擬法所估算或有對價約定之公允價值為283,354千元。公允價值 衡量係基於市場中不可觀察之重大輸入值,即金管會認可之國際財務報導準則第13 號「公允價值衡量」所稱之第3等級輸入值。關鍵假設包括折現率8.5%、波動率 30.8%以及友達光電公司之信用風險溢酬0.88%。

2.取得之可辨認資產與承擔之負債

收購日取得之可辨認資產與承擔之負債之公允價值明細如下:

現金	\$	19,432
應收帳款及其他流動資產		36,851
不動產、廠房及設備		3,712
無形資產		150,436
應付帳款及其他流動負債		(57,361)
其他負債		(2,120)
	\$	<u>150,950</u>

3.商譽主要係來自合併公司預期與ComQi業務整合所產生之合併綜效,因收購認列之 商譽如下:

移轉對價

\$ 751,274

減:可辨認淨資產之公允價值

(150,950)

<u>600,324</u>

或有對價之後續處理:

移轉對價主要類別、於收購日所取得之資產及承擔之負債與所認列之商譽金額如 下:

1.移轉對價

現 金

或有對價

\$ 467,920

283,354

\$_____751,274

ComQi民國一〇七年度全年營業收入及經常性營業收入未符合合約所訂定之收入標準,合併公司重新衡量或有對價公允價值為零。該或有對價公允價值變動 283,354千元非屬衡量期間調整,故認列於合併綜合損益表之其他利益及損失項下。 企業會計準則公報第七號「企業合併及具控制之投資」第一次修訂新舊條文

生效日及過渡規定

本公報於中華民國一〇四年十一月四日發布,<u>於中華民國一〇八</u>年三月十三日第一次修訂。

企業應於中華民國一〇九年一月一日以後開始之報導期間追溯適 用本公報第一次修訂條文,亦得提前適用,並依企業會計準則公 報第四號「會計政策、估計與錯誤」(以下簡稱第四號公報)之 規定處理。惟適用本公報第一次修訂條文第十五條之規定時,企 業僅須對適用該規定之日之前一年度報導期間列報第四號公報第十六條第一項第二款所規定之量化資訊。

企業應對收購日在中華民國一○九年一月一日以後之企業合併推 延適用本公報第一次修訂條文第三十七條之規定,亦得提前適用。

註:<u>企業會計準則公報第四號「會計政策、估計與錯誤」第</u> 16條第一項第二款規定

- 第十六條:首次適用企業會計準則公報之某一項規定,若 對當期、任何前期或可能對未來期間造成影響時,應揭露:
 - 1. 會計政策變動之性質。
- → 2. 對所表達之當期及各個前期,揭露各個受影響之財務報表單行項目之調整金額。但實務上不可行時,不在此限。
 - 3. 揭露與所表達期間之前各期間有關之調整金額。但實務上 不可行時,不在此限。
 - 4. 上述第二款或第三款於實務上不可行時,應揭露存在該情況之事實。

後續期間之財務報表無須重複前述揭露。

企業會計準則公報第15號「金融工具」

大綱

- 前言
- 金融工具之種類
- 嵌入式衍生工具
- 衡量、有效利率、利益及損失
- 金融資產之減損
- 金融資產及負債之除列
- -表達
- 107.8.22.第一次修訂

前言

- 本公報係訂定金融工具之會計處理準則。
 - Ø金融工具:係指某一企業產生金融資產,另一企業同時產生金融負債或權益工具之合約。
- 本公報適用於以現金或另一項金融工具淨額交割,或以交換金融工具方式交割之非金融項目購買或出售合約,亦即該合約應 視為金融工具。(例如石油期貨合約以淨額現金交割)
 - Ø但不包含合約之簽訂與持續持有,係依企業預期購買、出售 或使用之需求,而以收取或交付非金融項目為目的者。

認列

原始認列

- 企業僅於成為金融工具合約條款之一方時,始應認列金融資產或金融負債。
 - ◎金融工具:係指某一企業產生金融資產,另一企業同時產生金融負債或權益工具之合約。
- 企業發行之金融工具於原始認列時,應依合約協議之實質與金融工具(金融資產、金融負債、權益)之定義,將該金融工具或其組成部分,分類為金融負債、金融資產或權益工具。
- 一金融資產及金融負債於原始認列時,須決定其種類,同時也會 決定其原始衡量及後續衡量之基礎。

- 1. 透過損益按公允價值衡量之金融資產或金融負債:係指符合下列條件之一之金融資產或金融負債:
 - (1)分類為持有供交易。一項金融資產或金融負債若符合下列條件之一,分類為持有供交易:
 - (i) 取得或發生之主要目的,係為短期內出售或再買回。
 - (ii)屬衍生工具。

衍生工具: 係指同時具有下列三項特性之金融工具:

- (1)其價值隨特定利率、金融工具價格、商品價格、匯率、價格或費率 指數、信用評等或信用指數、抑或其他變數(若為非財務變數,則 限於非為合約一方所特有之變數,有時稱為「標的」)之變動而變 動。
- (2)無須原始淨投資,或與對市場因素變動預期有類似反應之其他類型 合約比較,僅須較小金額之原始淨投資。
- (3)於未來日期交割。

- 1. 透過損益按公允價值衡量之金融資產或金融負債:係指符合下列條件之一之金融資產或金融負債:
 - (2)原始認列時指定為透過損益按公允價值衡量者。企業<u>僅於</u>本 公報第十一條允許之情況下,始得作此指定。
 - Ø 在活絡市場無市場報價且其公允價值無法可靠衡量之權益工 具投資,不得指定為透過損益按公允價值衡量。

第十一條規定

企業對於<u>包含一個或多個嵌入式衍生工具之合約</u>,可指定整體混合(結合)合約為透過損益按公允價值衡量之金融資產或金融負債。但下列情況除外:

- 1. 嵌入式衍生工具並未重大修改合約原規定之現金流量。
- 2. 當首次考量類似混合(結合)工具時,僅稍加分析或無須分析 ,即明顯可知嵌入式衍生工具係禁止分離。例如,嵌入於放款中 之提前還款選擇權,允許持有人得以幾乎等於該放款之攤銷後成 本提前還款者。

- 2. 持有至到期日金融資產:係指具有固定(或可決定)付款金額 及固定到期日,且企業有積極意圖及能力持有至到期日之非衍 生金融資產。但下列項目除外:
 - (1)原始認列時指定為透過損益按公允價值衡量者。
 - (2)指定為備供出售者。
 - (3)符合放款及應收款之定義者。
- 3. 放款及應收款:係指於活絡市場無報價,且具有固定(或可決定)付款金額之非衍生金融資產。但下列項目除外:
 - (1)意圖立即或於短期內出售者(應分類為持有供交易)。
 - (2)原始認列時指定為透過損益按公允價值衡量者。
 - (3)原始認列時指定為備供出售者。
 - (4)因信用惡化以外之因素,致持有人可能無法回收幾乎所有之 原始投資者(應分類為備供出售)。

- <u>持有至到期日金融資產與放款及應收款</u>,二者皆按攤銷後成本 衡量之債務工具投資,但有以下之區別:
- -1. <u>有市場報價者</u>,僅能分類為持有至到期日金融資產。(否則須改按公允價值衡量)
- -2. 懲罰條款:分類為持有至到期日金融資產於到期前出售或重分類為備供出售(或透過損益按公允價值衡量)金融資產,若金額並非很小,且不符合任一例外之情況(如下)時,則所有剩餘之持有至到期日投資,均應重分類為備供出售,且後續未來二個會計年度內皆不得將金融資產分類為持有至到期日投資。

例外:下列情況之出售或重分類持有至到期日金融資可排除懲罰條款:

- 1. 相當接近到期日或該金融資產之買回日(例如到期前三個月內),致 市場利率之變動不會重大影響該金融資產之公允價值。
- 2. 債務人已依預定時間償付或提前還款,且使企業已回收幾乎所有金融資產之原始本金。
- 3. 歸因於非企業所能控制、非重複發生及無法合理預期之單一事項。

- 4. **備供出售金融資產**:係指非衍生金融資產被指定為備供出售,或未被分類為下列項目:
 - (1)透過損益按公允價值衡量之金融資產。
 - (2)持有至到期日金融資產。
 - (3)放款及應收款。

- 5. 以成本衡量之金融資產或金融負債:係指無活絡市場公開報價之權益工具,或與此種權益工具連結且須以交付該等權益工具交割之衍生工具,其公允價值無法可靠衡量之金融資產或金融負債。
 - ☑ 活絡市場:係指有充分<u>頻率及數量</u>之資產或負債交易發生,以 在持續基礎上提供定價資訊之市場。

無活絡市場報價 à 公允價值無法可靠衡量?

權益工具投資,在活絡市場無相同工具之報價者,以及與此種權益工具連結且須以交付該等權益工具交割之衍生工具者,若存在下列情況之一,則其公允價值能可靠衡量:

- 1. 該工具之合理公允價值估計數區間之變異性並非重大。
- 2. 當衡量公允價值時,區間內各估計數之機率能合理評估及使用。

公允價值成為能可靠衡量之重分類

先前分類為以成本衡量之金融資產或金融負債,其後公允價值變成能可靠 衡量時,則應按公允價值再衡量,其帳面金額與公允價值間之差額,應認 列為損益(若重分類為交易目的)或其他綜合損益(若重分類為備供出售)。

嵌入式衍生工具

嵌入式衍生工具之意義

- 嵌入式衍生工具係混合(結合)工具(亦包含非衍生工具主契約)
 之一項組成部分,具有使該結合工具之部分現金流量變動與單獨衍生工具相似之效果。
- 一嵌入式衍生工具導致合約原規定之全部或部分現金流量,須隨特定利率、金融工具價格、商品價格、匯率、價格或費率指數、信用評等或信用指數、抑或其他變數(若為非財務變數,則限於非為合約一方所特有之變數)之變動而變動。
- <u>隨附</u>於金融工具之衍生工具,但依**合約得與該工具分開而獨立移轉者**,或該工具有不同交易對方者,則為單獨金融工具,而非屬嵌入式衍生工具。

決定嵌入式衍生工具是否應分離

- 一嵌入式衍生工具僅於同時符合下列所有條件時,始應與主契約分離,並應依本公報衍生工具之規定處理:
 - 1. 嵌入式衍生工具之經濟特性及風險,與主契約之經濟特性及 風險並非緊密關聯。
 - 2. 與嵌入式衍生工具相同條件之單獨工具符合衍生工具之定義。
 - 3. 混合(結合)工具非按公允價值衡量,且公允價值變動認列 為損益者。即嵌入於透過損益按公允價值衡量之金融資產或 金融負債之衍生工具,無須與主契約分離。
- 嵌入式衍生工具分離後之會計處理:
 - 1. 衍生工具:按交易目的金融工具處理。
 - 2. 其**主契約**若為金融工具,應按本公報處理,若非為金融工具,則應按其他適當之企業會計準則公報處理。

嵌入式衍生工具分離之衡量

- 嵌入式衍生工具與主契約分離認列時,應<u>先以公允價值衡量嵌入</u> 式衍生工具,主契約以混合(結合)工具公允價值與嵌入式衍生 工具公允價值二者間之差額衡量。
- 一但企業若無法依嵌入式衍生工具之條款及條件可靠衡量其公允價值(例如,因嵌入式衍生工具係以相同工具於活絡市場無報價之某一權益工具為基礎),則嵌入式衍生工具之公允價值,為混合(結合)工具公允價值與主契約公允價值二者間之差額。
 - ②企業若無法依此方法衡量嵌入式衍生工具之公允價值,則應將整體混合(結合)工具指定為透過損益按公允價值衡量之金融資產或金融負債。
 - ②企業若依本公報規定,須將嵌入式衍生工具自主契約分離,卻無法於取得時或後續財務報導期間結束日單獨衡量該嵌入式衍生工具,則整體混合(結合)合約應指定為透過損益按公允價值衡量。

嵌入式衍生工具之整體指定

一企業對於包含一個或多個嵌入式衍生工具之合約,可指定整體 混合(結合)合約為透過損益按公允價值衡量之金融資產或金融負債。

Ø但下列情况除外:

- 1. 嵌入式衍生工具並未重大修改合約原規定之現金流量。
- 2. 當首次考量類似混合(結合)工具時,僅稍加分析或無須分析,即明顯可知嵌入式衍生工具係禁止分離。例如,嵌入於放款中之提前還款選擇權,允許持有人得以幾乎等於該放款之攤銷後成本提前還款者。

衡量、有效利率、利益及損失

衡量

原始衡量

- 金融資產或金融負債原始認列時,應按公允價值衡量,加計直接 可歸屬於取得或發行之交易成本。
 - **Ø但透過損益按公允價值衡量**之金融資產或金融負債,其**交易成** 本應認列為費用。
 - ◎若折現之影響不重大,則列為流動資產之債務工具有關之現金流量得不折現;列為流動負債之債務工具有關之現金流量亦得不折現。例如,一年內到期之應收帳款及應付帳款。
- 企業若對後續按成本或攤銷後成本衡量之資產,採用交割日會計,該資產原始認列時,仍應按交易日之公允價值衡量。(因此不會認列交易日與交割日間公允價值變動之損益)

衡量

後續衡量—金融資產

- -金融資產(包括屬資產之衍生工具)於原始認列後,應按公允價值衡量,無須減去出售或其他處分時可能發生之交易成本。但下列金融資產除外:
 - 1.放款及應收款,應採用有效利息法按攤銷後成本衡量。惟按直 線法攤銷結果差異不大時,亦得採用之。
 - 2.持有至到期日金融資產,應採用有效利息法按攤銷後成本衡量。惟按直線法攤銷結果差異不大時,亦得採用之。
 - 3.以成本衡量之金融資產,應按成本衡量。
- 一減損:所有金融資產均應依本公報之規定,檢視是否發生減損。但透過損益按公允價值衡量者,不在此限。

有效利息法:係指計算一項或一組金融資產或金融負債之攤銷後成本,並將利息收入或利息費用按有效利率分攤於相關期間之一種方法。

衡量

後續衡量—金融負債

- -金融負債於原始認列後,應採用有效利息法按<u>攤銷後成本</u>衡量(惟 按直線法攤銷結果差異不大時,亦得採用)。但下列金融負債除外:
 - 1.透過損益按公允價值衡量之金融負債(包括衍生工具負債),應 按公允價值衡量。
 - 2.以成本衡量之金融負債,應按成本衡量。
 - 3.金融資產之移轉因不符合除列條件,所產生之金融負債,以移轉 金融資產所收取之對價衡量。
 - 4.企業發行之財務保證合約且不屬於上述第1項及第3項者,應按下 列二者孰高者衡量:
 - (1)依企業會計準則公報第九號「負債準備、或有負債及或有資產」之規定決定之金額。
 - (2)原始認列之金額,減去依企業會計準則公報第十號「收入」之 規定已認列之累計攤銷金額。

有效利率

有效利率

- 有效利率係指於金融工具預期存續期間或較短期間(若適當),將 估計未來現金支付或收取金額折現後,恰等於該金融資產或金融負 債淨帳面金額之利率。
- 一企業計算有效利率時,應考量金融工具所有合約條款及<u>預期</u>存續期間(例如,提前還款、買回及類似選擇權),以估計現金流量,惟不得考量未來信用損失(註:若金融資產之取得已反映已發生信用損失之大幅折價,則計算有效利率時,則應將此種已發生之信用損失計入估計之現金流量)。
 - Ø 當一項或一組金融工具之現金流量或<u>預期存續期間無法可靠估計</u> 時,企業應採用該金融工具**全部合約期間**之合約現金流量。
- 有效利率之計算,應包含合約交易各方間支付或收取屬整體有效利率一部分之所有費用、交易成本及溢價或折價。
- 持有至到期日債券投資、放款及應收款、備供出售債券投資之折價 或溢價,係依照有效利息法於金融工具預期存續期間內攤銷。

利益及損失

利息及股利

- 債務工具之利息,應認列為損益。
- 一備供出售權益工具之股利,應於收取該款項之權利成立時,認列 為損益。

公允價值變動之損益

- 一金融資產或金融負債,其公允價值變動所產生之利益或損失,應 依下列方式處理:
 - 1. **透過損益按公允價值衡量**之金融資產或金融負債,其利益或損失應認列為損益。
 - 2. **備供出售金融資產**於除列前之利益或損失,應認列為其他綜 合損益,但<u>減損損失</u>及(外幣之貨幣性金融資產之)**外幣兌換損** 益除外。
 - 必於除列時,先前認列為其他綜合損益之累計利益或損失, 應自權益重分類至損益,作為重分類調整。

金融資產之減損

金融資產減損之評估

金融資產減損之評估

- -企業應於每一報導期間結束日,評估是否存在一項或一組金融資產
 產已經減損之客觀證據(見次頁)。若有此種證據存在,應適用按攤銷後成本衡量之金融資產、按成本衡量之金融資產或備供出售金融資產之減損處理規定,以決定減損損失金額。
 - ❷ 目前EAS 15 係採用已發生減損模式,僅於資產原始認列後, 發生損失事項對金融資產之估計未來現金流量具有能可靠估 計之影響時,始發生減損損失。
- -由未來事項導致之<u>預期損失</u>,無論發生可能性多大,均<u>不得</u>認列

金融資產減損之客觀證據

- 金融資產發生減損之客觀證據,例示如下:
 - 1. 發行人或債務人之重大財務困難。
 - 2. 違約。例如,利息或本金支付之延滯或不償付。
 - 3. 因借款人財務困難相關之經濟或法律理由,貸款人對借款人給予原不可能考量之讓步。
 - 4. 借款人將進入破產或其他財務重整之可能性大增。
 - 5. 由於財務困難而使該金融資產之活絡市場消失。
 - 6. 可觀察到之資料顯示,一組金融資產之估計未來現金流量,於該等資產原始 認列後,發生可衡量之減少,雖然該減少尚無法認定係屬該組中之某個別金融 資產,該等資料包括:
 - (1)該組金融資產之借款人償付狀況之不利變化。例如,逾期支付件數增加, 或已達信用額度且僅償付每月最低金額之信用卡借款人之人數增加。
 - (2)該組金融資產中,與資產違約有關之全國性或區域性經濟情況。例如,借款人所在地區失業率增加、相關區域中抵押不動產之價格下跌、對石油生產者放款而發生油價下跌、或影響該組金融資產借款人之產業情況不利變化。
 - 7. 發行人營運所處之技術、市場、經濟或法令環境,發生不利影響之重大改變之資訊,且證據顯示可能無法收回該權益工具之投資成本。
 - 8. 權益工具投資之公允價值大幅或持久性下跌至低於成本。

備供出售金融資產之減損處理

- 當備供出售金融資產公允價值之減少已認列為其他綜合損益,且有客觀證據顯示該資產已減損時,即使該金融資產尚未除列,已認列於其他綜合損益之累計損失,應自權益重分類至損益,作為重分類調整。
- 依前項規定,自權益重分類至損益之累計減損損失金額,應為取得成本減去已償付之本金及攤銷數之金額,與現時公允價值間之差額,再減去該金融資產先前認列為損益之減損損失。
- 一分類為備供出售之權益工具投資,其已認列為損益之減損損失, 不得透過損益迴轉。
- 一分類為備供出售之債務工具投資,其公允價值若於後續期間增加,而該增加能客觀地連結至減損損失認列為損益後發生之事項, 則該減損損失應予迴轉,並認列為損益。

按攤銷後成本衡量之金融資產之減損處理

- -按攤銷後成本衡量之放款及應收款,或持有至到期日投資,若有已發生減損損失之客觀證據,其減損損失金額,應為該資產帳面金額,與估計未來現金流量(不包括尚未發生之未來信用損失)按該金融資產原始有效利率(即原始認列時計算之有效利率)折現之現值,二者間之差額。減損損失金額應認列為損益。 ②資產之帳面金額可直接調減,或藉由備抵帳戶調減。
- 評估方式:
 - 1.企業應首先評估個別重大之金融資產,是否<u>個別</u>存在客觀減損證據;以及評估非個別重大之金融資產,是否個別或集體存在客觀減損證據。
 - 2.企業若判定個別評估之金融資產無論重大與否,未存在客觀減損 證據,應再將該資產納入具類似信用風險特性之一組金融資產中 ,並集體評估其減損。
 - 3.個別評估減損並已認列或持續認列減損損失之金融資產,無須納 入集體減損評估。

按攤銷後成本衡量之金融資產之減損處理

- 一一項或一組類似金融資產,一旦因減損損失而沖減,其後認列之利息收入,應採用衡量該減損損失目的所用以折現未來現金流量之利率。
- 減損損失迴轉:若減損損失金額於後續期間減少,且該減少能客 觀地與認列減損後發生之事項相連結(例如,債務人之信用等級 改善),則先前認列之減損損失應直接迴轉,或藉由調整備抵帳 戶迴轉。該迴轉不得使金融資產帳面金額超過若未認列減損情況 下於迴轉日應有之攤銷後成本。迴轉金額應認列為損益。

按成本衡量之金融資產之減損處理

若有客觀證據顯示,以成本衡量之金融資產已發生減損損失,其減損損失金額,應為該金融資產帳面金額,與估計未來現金流量按類似金融資產之現時市場報酬率折現之現值,二者間之差額。此種減損損失不得迴轉。

金融資產除列之條件

- 企業僅於符合下列情況之一時,始應除列金融資產: 整體除列
 - 1. 來自金融資產現金流量之合約權利失效或已交割。
 - 2. 移轉金融資產所有權之幾乎所有風險及報酬。
 - 3. 保留金融資產所有權之部分重大風險和報酬,但已將該資產之 控制權轉移予另一方,即受讓人具有將該資產整體出售予無關 係第三方之實際能力,並可片面行使該能力而無須對該移轉加 以額外限制。(例如:出售金融資產但保留再買回條款,若該 金融資產有活絡市場可隨時自市場取得,則控制已移轉。)

金融資產之整體除列

- 若一項金融資產因移轉而整體除列,但該移轉亦使企業取得新金融資產或承擔新金融負債,則該新金融資產或新金融負債應按公 允價值認列。
- 一項金融資產整體除列時,下列二者間之差額,應認列為損益:
 - 1. 帳面金額。
 - 2. 所收取之對價(包含取得之新資產減去承擔之新負債)及已認 列於其他綜合損益之累計利益或損失(例如:備供出售金融資 產公允價值變動之利益或損失)之總和。

金融資產整體未除列

- 企業移轉一項金融資產,若因仍保留已移轉資產所有權之幾乎所有風險及報酬致未除列時,應持續認列該已移轉資產整體,並應將所收取之對價認列為金融負債。企業於後續期間,應認列該已移轉資產之任何收益,以及該金融負債發生之任何費損。

金融資產之部分除列

- -企業若未移轉亦未保留已移轉金融資產所有權之幾乎所有風險及報酬,且保留對該資產之控制,則應於其持續參與之範圍內,持續認列該資產。
 - ◎企業持續參與該已移轉資產之範圍,係指其仍暴露於該資產價值變動之範圍。
 - Ø註:持續參與範圍 = 以下二者之孰低者 (該資產帳面金額,企業可能被要求返還之最大金額)
- 企業之持續與若僅限於金融資產之某一部分,應以<u>移轉日</u>持續認 列部分與不再認列部分之<u>相對公允價值為基礎</u>,將該金融資產之 先前帳面金額分攤予各該部分。
 - Ø企業於持續參與之範圍內持續認列資產時,亦應認列相關負債。
 - ❷註:相關負債=保證金額+保證負債之公允價值

金融資產之部分除列

例如:企業出售帳面金額\$1,000,000的附息應收帳款給銀行(後續由銀行收款),並保證如帳款無法收回(即發生呆帳),在\$100,000的損失範圍內由企業補償銀行。該應收帳款的公允價值為\$1,050,000,銀行支付\$1,080,000購買該應收帳款,超過帳款公允價值的部分(\$30,000)係購買企業的保證。

- ❷ 持續參與範圍 = 二者孰低者(\$1,000,000,\$100,000)=\$100,000
- Ø應認列之相關負債包括:保留部分之價款\$100,000及保證負債\$30,000分錄:

現金 1,080,000

應收帳款

金融資產移轉負債 保證負債

出售金融金產利益

900,000 (持續參與部分不除列)

100,000

30,000 (未來攤銷為保證收入)

50,000

金融負債之除列

金融負債之除列

金融負債之除列

- 企業僅於金融負債全部或部分消滅,亦即當合約所載之義務履行、取消或到期時,始應除列該金融負債。

負債協商

- 企業與債權人間就具有重大差異條款之債務工具所為之交換,或 對現有金融負債之全部或部分條款所作之重大修改,無論是否可 歸因於債務人財務困難,均應按原始金融負債之消滅及新金融負 債之認列(新負債以當時之有效利率重新衡量及後續處理)處理。
 - Ø若新合約條款之現金流量(包括所收付手續費之淨額)與原始 金融負債之剩餘現金流量,分別按原始有效利率折現之現值, 其間至少有10%之差異,則其條款具重大差異。

金融負債除列之損益認列

-金融負債已消滅,或已全部或部分移轉予另一方時,其帳面金額 與所支付對價(包括任何移轉之非現金資產或承擔之負債)間之 差額,應認列為損益。

金融工具之表達

庫藏股

-若企業再取回其本身之權益工具,該等工具(「庫藏股」)應 自權益中減除。企業本身權益工具之購買、出售、發行或註銷 ,均不得認列利益或損失。所支付或所收取對價,應直接認列 為權益。

金融資產及金融負債之互抵

- 一企業僅於同時符合下列條件時,始應將金融資產及金融負債互抵,並於資產負債表中以淨額表達:
- -1. 目前有法律上**可執行之權利**將所認列之金額互抵。
- -2. 意圖以淨額基礎交割,或同時實現資產及清償負債。
- 不符合除列規定之金融資產移轉,不得將該已移轉之資產與相關負債互抵。

企業會計準則公報第15號「金融工具」第一次修訂 (107.8.22.)

增訂<u>複合金融工具</u>之會計準則:共計增加<u>第四十五條之一</u>至 第四十五條之八,以及增訂第四十九條第二項。

名詞意義

- 複合工具(compound financial instrument):係專指對發行人而言, 有嵌入權益特性衍生工具於主契約中之金融工具,如可轉換公 司債(對發行人而言)。
- 混合工具(hybrid instrument):係指有嵌入衍生工具(但不包括具權益特性之工具)於主契約中之金融工具,如可買回公司債及可賣回公司債。可轉換公司債,對投資人而言也是混合工具。

辨認複合工具之組成部分

- 非衍生金融工具發行人應評估該金融工具之條款,以決定其是否為同時包含負債及權益組成部分之複合金融工具,並將前述組成部分分類為金融負債、金融資產或權益工具。(增訂第45條之1)
- 企業發行之金融工具,同時產生金融負債及給與持有人將該工具轉換為企業權益工具之選擇權時,企業應分別認列此金融工具之組成部分。
 - Ø例如,當企業發行之債券或類似工具可轉換為其固定數量之普通股,該金融工具即為複合金融工具。此等工具包含兩項組成部分:金融負債(交付現金或另一項金融資產之合約協議)及權益工具(在一特定期間內,給與持有人有權轉換為企業固定數量普通股之買權)。企業發行該金融工具,實質上等於同時發行具提前清償條款之債務工具及可認購普通股之認股證,或發行一項附可分離認股證之債務工具,故應分類為負債及權益組成部分。(增訂第45條之2)

辨認複合工具之組成部分

- 一可轉換工具並不因轉換選擇權是否行使之可能性變動,而修正對其 負債及權益組成部分之分類。
 - ❷持有人並非皆以預期之方式執行選擇權,例如,因轉換產生之稅 負效果對不同之持有人可能有異。再者,轉換之可能性亦將隨時 間經過而改變。企業未來支付之合約義務係於該轉換選擇權經由 轉換、工具之到期或其他交易始得消滅。(增訂第45條之3)

分攤方法

- 複合金融工具之原始帳面金額分攤至權益及負債組成部分時,權益 組成部分之金額,應等於該複合工具整體之公允價值減除經單獨決 定之負債組成部分金額後之剩餘金額。
 - Ø嵌入複合金融工具之衍生特性(如買權)之價值,除屬權益組成部分(如權益轉換選擇權)外,應歸屬於負債組成部分。
 - Ø原始認列時,分攤予負債及權益組成部分之帳面金額總額應等於 歸屬於該工具之整體公允價值。原始認列複合金融工具之組成部 分時,並不會產生利益或損失。(增訂第45條之4)
- 一可轉換為普通股之債券發行人依上述之方法分攤時,應先衡量無相關權益組成部分之類似負債(包括任何嵌入式非權益衍生特性)之公允價值,以決定負債組成部分之帳面金額。複合金融工具屬權益組成部分(如權益轉換選擇權)之帳面金額,應為複合金融工具整體公允價值減負債組成部分之帳面金額後之剩餘金額。(增訂第45條之5)

交易成本之分攤

- 一項以上之交易所共同發生之相關交易成本(例如,同時發行某些股票及其他股票於證券交易所掛牌之成本),應以合理且與類似交易一致之分攤基礎,分攤至該等交易。
- 發行複合金融工具之相關交易成本,應按發行價款之分攤比例,分 攤至該工具之負債及權益組成部分。(增訂第49條第二項)

釋例:複合金融工具於原始認列時之分離

- 甲公司於X1年1月1日發行面額\$300,000之三年期可轉換公司債,票面利率為年息5%,自發行日起於每年12月31日付息,另發生直接交易成本\$5,000(債券印刷費、承銷商佣金等)。每\$1,000面額之公司債得於到期日前之任何時間轉換為25股普通股(每股面額\$10)。該公司債發行時,相同條件但不可轉換之公司債之市場利率為10%。
- 一甲公司將複合金融工具之帳面金額分攤至權益及負債組成部分之方式如下:
 - ☑首先衡量負債組成部分之公允價值,負債組成部分之現值 依10%折現率(即相同條件但不可轉換之公司債之市場利率 10%)計算而得。
 - ◎權益組成部分之帳面金額為發行公司債總金額及負債組成部分公允價值間之差額。

釋例:複合金融工具於原始認列時之分離

∅分攤至負債與權益組成部分,其計算過程如下:

可轉換公司債本金之複利現值 可轉換公司債利息之年金現值 負債組成部分公介價值 權益組成部分 可轉換公司債之發行總金額

\$ 225,394	1
 37,303	2
\$ 262,697	3
37,303	4
\$ 300,000	•

1
\$300,000×p_{3.10%} = \$300,000×0.7513148 = \$225,394

3
\$225,395 + \$37,303 = \$262,697

4
\$300,000 — \$262,697 = \$37,303

 $^{^{2}}$ \$300,000×5%× $P_{3.10\%}$ = \$15,000×2.486852 = \$37,303

釋例:複合金融工具於原始認列時之分離

☑ 直接交易成本\$5,000應按前述價款分攤比例分攤至負債及權益組成部分。其計算過程如下:

負債組成部分 權益組成部分 發行可轉換公司債總金額

⁵ \$5,000×\$262,697÷\$300,	,000 = \$4,378	3
---------------------------------------	----------------	---

^{6\$5,000×\$37,303÷\$300,000=\$622}

交易成本	_
\$ 4,378	5
622	6
\$ 5,000	

釋例:複合金融工具於原始認列時之分離

∅ 甲公司認列發行轉換公司債之分錄如下:

X1/1/1 現金 300,000

應付公司債折價 37,303

應付公司債 300,000

資本公積一認股權 37,303

說明:認列發行轉換公司債。

Ø 甲公司認列發行轉換公司債之交易成本之分錄如下:

X1/1/1 應付公司債折價 4,378

資本公積一認股權 622

現金 5,000

說明:認列發行可轉換公司債之相關交易成本。

註:實際認列應付公司債帳面金額\$258,319(折價\$41,681),資本公積(轉換權)\$36,681。

釋例:複合金融工具於原始認列時之分離

Ø 甲公司須重新計算有效利率如下:

重新計算有效利率:

 $300,000 \times p_{3,i} + 300,000 \times 5\% \times P_{3,i} = 258,319 \ a i = 10.65\%$

折價攤銷表(原始有效利率10.65%)						
(1)支付利息 (2)利息費用 (3)本期折價攤銷 (4)未攤銷折價 (5)帳面金						
計算	=300,000x5%	=上期(5)x10.65%	=(2) - (1)	=上期(4) - (3)	=上期(5)+(3)	
X1/1/1				41,681	258,319	
X1/12/31	15,000	27,511	12,511	29,170	270,830	
X2/12/31	15,000	28,843	13,843	15,327	284,673	
X3/12/31	15,000	30,318	15,327	0	300,000	

甲公司X1/12月31日應作認列利息之分錄如下:

X1/12/31 利息費用

27,511

現金

15,000

應付公司債折價

12,511

複合金融工具

到期轉換為權益

一可轉換為企業固定數量普通股之債務工具於到期轉換時,企業應除列負債組成部分並將其認列為權益。債務工具到期轉換時並不會產生利益或損失。原權益組成部分仍應列為權益。(增訂第45條之6)

釋例:可轉換公司債轉換

沿前釋例,但假設X2/1/1,全部轉換公司債持有人行使轉換權。 Ø 甲公司認列轉換公司債轉換之分錄如下:

X2/1/1 應付公司債

300,000

資本公積-認股權

36,681

應付公司債折價

29,170

普通股股本 (300,000÷1,000×25×10)

75,000

資本公積—普通股股票溢價

232,511

說明:轉換可轉換公司債。除列已轉換為普通股之公司債 \$300,000及相應之應付公司債折價\$29,170,並以上述應付公 司債及認股權\$36,681之帳面金額合計數(\$307,511)作為發行 普通股之入帳基礎。

複合金融工具

提前贖回或清償

若企業於到期日前藉由提前贖回或再買回而清償可轉換工具,企業應於交易日將贖回或再買回所支付對價及交易成本分攤至該工具之負債及權益組成部分。前述支付對價及交易成本,歸屬於清償負債之部分與負債組成部分帳面金額間之差額應認列為權益。益之部分與權益組成部分帳面金額間之差額應認列為權益。前項所述支付對價及交易成本分攤至個別組成部分所採用之方法,應與企業發行可轉換工具時將所收取之金額原始分攤至個別組成部分之方法相同。(增訂第45條之7)

釋例:可轉換公司債提前贖回

沿原釋例,但假設甲公司於X2年1月1日以公允價值\$320,000向債券持有人買回所有流通在外之可轉換公司債,贖回可轉換公司債之交易成本為\$4,000。

八人畑壮

X2年1月1日再買回價格分析如下:

	公允價值
負債組成部分	
可轉換公司債本金之複利現值(面額\$300,000,折現率7%)	\$ $262,032^{1}$
可轉換公司債利息之年金現值(每年付息\$15,000,折現率7%,剩餘期間2年)	$27,120^2$
小計	$289,152^3$
權益組成部分	 30,848
合計	\$ 320,000 ⁵

 $^{^{1}}$ \$300,000×p $_{2.7\%}$ = \$300,000×0.873439 = \$262,032 $^{\circ}$

4\$320,000-\$289,152=\$30,848。(買回價格與公允價值分攤至負債組成部分之差額)

 $^{^{2}}$ \$15,000× $P_{2.7\%}$ = \$15,000×1.808018 = \$27,120 \circ

 $^{^{3}}$ \$262,032 + \$27,120 = \$289,152 \circ

⁵買回價格為\$320,000。

釋例:複合金融工具提前贖回

甲公司於X2年1月1日以公允價值\$320,000向債券持有人買回所有流通在外之可轉換公司債,贖回可轉換公司債之交易成本為\$4,000。

再買回可轉換公司債之交易成本\$4,000應按前述價款分攤比例,分攤至負債 及權益組成部分:

	權益	組成部分	負債	组成部分	總額
價款	\$	30,848	\$	289,152	\$ 320,000
交易成本		386 ¹		3,614 ²	4,000
合計	\$	31,234	\$	292,766	\$ 324,000

 $^{^{1}}$ \$4,000× (\$30,848÷\$320,000) = \$4,000×9.64% = \$386

 $^{^{2}}$ \$4,000× (\$289,152÷\$320,000) = \$4,000×90.36% = \$3,614

釋例:複合金融工具提前贖回

甲公司於X2年1月1日以公允價值\$320,000向債券持有人買回所有流通在外之可轉換公司債,贖回可轉換公司債之交易成本為\$4,000。

因再買回而產生之差額如下:

	權益	組成部分	負債	組成部分		總額
贖回前之帳面金額	\$	36,681	\$	270,830	\$	307,511
減:包含交易成本之金額		31,234		292,766		324,000
合計	\$	5,447	(\$	21,936)	(\$	16,489)

甲公司X2/1月1日應作認列利息之分錄如下:

X2/1/1	應付公司債	320,000
	除列金融負債損失	21,936
	現金	292,766
	應付公司債折價	29,170
X2/1/1	資本公積認股權	36,681
	現金	31,234
_	資本公積—庫藏股票交易	5,447

複合金融工具

修改轉換條款

- 企業可能修改可轉換工具之條款以誘導提前轉換,例如,於特定日前轉換則提供更有利之轉換比率或支付其他額外對價。於修改條款之日,持有人依修訂後條款轉換可收取對價之公允價值,與持有人若依原條款轉換可收取對價之公允價值兩者之差額,應認列為損失。(增訂第45條之8)
- 主:原轉換條件所發行的股份之對價,仍按公司債及認股權的帳面 金額認列。

釋例:可轉換公司債修改轉換條款

沿原釋例,但假設甲公司為節省利息支出,於X2年1月1日修改轉換條款,將轉換比率由每\$1,000面額之公司債得轉換為25股普通股,提高至可轉換為30股普通股。當日甲公司普通股每股市價為\$50。

則在修改日,甲公司應認列修改轉換條款損失金額計算如下:

修改條款增加之可轉換股數 = $(\$300,000 \div \$1,000) \times (30股 - 25股) = 1,500股$

修改轉換條款損失 = $1,500 \times $50 = $75,000$

甲公司X2/1月1日應作認列修改轉換條件費用之分錄如下:

X2/1/1 修改轉換條件損失

75,000

資本公積---認股權

75,000

發行可轉換公司債

轉換權分類之影響: 權益 VS 負債

在前述之釋例中,轉換權因為轉換價格與轉換股數均固定,轉換權屬於權益,後續不會隨可轉換普通股之市價變動而重新衡量。

若可轉換公司債之轉換價格或可轉換股數可能變動(例如,約定有價格重設條款),則轉換權應分類為負債(轉換權負債),後續當可轉換為普通股之市值變動,負債須按公允價值重衡量,直到轉換或逾期失效,轉換權負債公允價值之變動須認列為當期損益。

權益與負債之區分:

ü權益:企業須以一固定數量之本身權益工具交割者。

ü負債:企業須以一固定金額之本身權益工具交割者。

ü如果企業不具有自主裁決的能力以避免交付現金者,亦為負債。

	mı	Year ended December 31,			
	XIAOMI CORPORATION	2018	2017		
	小米集团	(RMB in	millions)		
Revenue		174,915.4	114,624.7		
Cost of sales		(152,723.5)	(99,470.5)		
Gross profit		22,191.9	15,154.2		
Selling and marketing expenses		(7,993.1)	(5,231.5)		
Administrative expenses (a)		(12,099.1)	(1,216.1)		
Research and development expenses		(5,776.8)	(3,151.4)		
Fair value changes on investments measu	ired				
at fair value through profit or loss		4,430.4	6,371.1		
Share of losses of investments accounted	IX				
for using the equity method		(614.9)	(231.5)		
Other income		844.8	448.7		
Other gains, net		213.3	72.0		
Operating profit		1,196.5	12,215.5		
Finance income, net		216.3	26.7		
Fair value changes of convertible redeen	nable preferred shares(b)	12,514.3	(54,071.6)		
Profit/(loss) before income tax		13,927.1	(41,829.4)		
Income tax expenses		(449.4)	(2,059.7)		
Profit/(loss) for the year		13,477.7	(43,889.1)		
Non-IFRS Measure: Adjusted net prof	îit	8,554.5	5,361.9		

⁽a) primarily due to an one-off share based compensation.(IPO給予CEO雷軍RMB99億元股份基礎給付報酬)

⁽b) primarily due to revaluation of equity value of the Company based on the Offer Price in the Global Offering.

小米 2018/7/9香港上市以來股價 (截至 2019/5/3 收盤價 11.8港幣)

Xiaomi Corporation (1810.HK)

