

民國 105 年發布

企業會計準則公報第六號

投資關聯企業及合資

說明：以下範例乃舉例性質，所例舉之交易僅供參考，所有範例均不考慮遞延所得稅影響數，實際交易內容仍必須符合相關法令規範。

範例一 分類

- **本例重點：企業投資關聯企業或合資之分類。**
- **引用條文：第三條。**
- **適用情況：企業投資關聯企業或合資。**

谷奇公司（非創業投資組織、共同基金、單位信託基金或與投資連結之保險基金等類似個體）於20X1年間購入宜寶、宜貝、宜家及宜室四家公司發行之普通股，20X1年12月31日持股比例分別為17%、40%、40%及60%。

谷奇公司對宜寶公司之投資，預期於短期內出售以賺取價差為目的。宜貝公司除由谷奇公司持有40%之股權外，另有40%之股權由青花公司持有，谷奇公司與青花公司並以合約議定，於兩者一致同意時方得決定宜貝公司之財務及營運策略方向（經判斷此合約協議性質為合資），宜貝公司之其他股東對財務及營運策略方向無影響力。谷奇公司為宜家公司之單一最大股東，且經由與其他投資者之協議，主導並負責宜家公司之財務及營運策略方向。谷奇公司對各被投資公司表列如下：

被投資公司	持股比例	備註
宜寶	17%	預期於短期內出售以賺取價差為目的
宜貝	40%	另有40%之股權由青花公司持有，谷奇公司與青花公司並以合約議定，於兩者一致同意時方得決定宜貝公司之財務及營運策略方向
宜家	40%	谷奇公司為宜家公司之單一最大股東，且經由與其他投資者之協議，主導並負責宜家公司之財務及營運策略方向
宜室	60%	谷奇公司對宜室公司具有控制

谷奇公司應依企業會計準則公報第十五號「金融工具」處理對宜寶公司之投資；依企業會計準則公報第六號「投資關聯企業及合資」處理對宜貝公司之投資；另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，谷奇公司對宜家公司及宜室公司具控制，故應依第七號公報處理對宜家公司及宜室公司之投資。

範例二 分類—重大影響

- 本例重點：判斷投資者對被投資者是否具重大影響。
- 引用條文：第四條至第七條。
- 適用情況：投資者直接或間接投資被投資公司。

情況一 直接持股比例超過 20%

情況二 直接、間接持股比例合計超過 20%

情況三 除持股外具重大影響之證據

情況四 潛在表決權

上用公司於 20X1 年 1 月 1 日以現金\$511,000 購入季忠公司普通股 40,000 股，持股比例為季忠公司普通股實際發行股數 400,000 股之 10%。上用公司對季忠公司並無重大影響。

情況一 直接持股比例超過 20%

20X2 年 1 月 1 日，上用公司以市價每股\$15 購入季忠公司普通股 200,000 股（占普通股該次發行股數 100%），持股比例增加為 40%。在此情況下，若無其他證據顯示上用公司對季忠公司具控制或不具重大影響，則上用公司對季忠公司具重大影響。

情況二 直接、間接持股比例合計超過 20%

20X2 年 1 月 1 日，上用公司之子公司以現金\$3,000,000 購入季忠公司普通股 200,000 股（占普通股該次發行股數 100%）。在此情況下，上用公司與其子公司對季忠公司持股比例合計為 40%，因此，若無其他證據顯示上用公司對季忠公司具控制或不具重大影響，上用公司對季忠公司具重大影響。

情況三 除持股外具重大影響之證據

20X2 年 1 月 1 日，上用公司取得季忠公司董事會五席董事席次中之二席董事，並參與季忠公司營運政策之決定。在此情況下，上用公司對季忠公司之持股比例雖未達 20%，仍可推定上用公司對季忠公司具重大影響。

情況四 潛在表決權

20X2 年 1 月 1 日，上用公司以現金\$3,000,000 購入季忠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季忠公司普通股 200,000 股（若公司債轉換，上用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後，上用公司對季忠公司具重大影響。

範例三 企業之投資後續增加而成為關聯企業

- **本例重點：**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。
- **引用條文：**第十一條及第十二條。
- **適用情況：**企業之投資原係依企業會計準則公報第十五號「金融工具」之規定分類為備供出售金融資產，續後增加投資成為關聯企業。

沿範例二之情況一，上用公司於 20X1 年 1 月 1 日將此項投資分類為備供出售金融資產，並依企業會計準則公報第十五號「金融工具」之規定評價。20X1 年 12 月 31 日，季忠公司普通股每股市價\$12。

20X1 年及 20X2 年之相關分錄如下：

20X1/1/1	備供出售金融資產—非流動	511,000	
	現金		511,000
20X1/12/31	其他綜合損益—備供出售金融資產未實現 損益 ¹	31,000	
	備供出售金融資產評價調整—非流動		31,000
	¹ 20X1 年 12 月 31 日之「備供出售金融資產評價調整—非流動」 = \$511,000 - (40,000 股 × \$12) = \$31,000。		
20X1/12/31	其他權益—備供出售金融資產未實現損益	31,000	
(結帳分錄)	其他綜合損益—備供出售金融資產未 實現損益		31,000
20X2/1/1	採用權益法之投資	3,000,000	
	現金		3,000,000

上用公司於 20X1 年 1 月 1 日取得之季忠公司股票投資，原帳列「備供出售金融資產」。上用公司於 20X2 年 1 月 1 日以分階段方式取得對季忠公司之重大影響時，選擇將原帳列「備供出售金融資產」依當日之公允價值轉列為「採用權益法之投資」，所產生之處分投資損益認列於損益中，其相關分錄如下：

20X2/1/1	備供出售金融資產評價調整—非流動	120,000	
	其他綜合損益—備供出售金融資產未 實現損益		120,000

	說明：40,000 股×（\$15－\$12）＝\$120,000。	
20X2/1/1	採用權益法之投資	600,000
	其他綜合損益—備供出售金融資產未實現	89,000
	損益—重分類調整	
	備供出售金融資產—非流動	511,000
	備供出售金融資產評價調整—非流動	89,000
	處分投資利益	89,000
20X2/12/31	其他綜合損益—備供出售金融資產未實現	120,000
（結帳分錄）	損益	
	其他權益—備供出售金融資產未實現	31,000
	損益	
	其他綜合損益—備供出售金融資產未	89,000
	實現損益—重分類調整	

範例四 權益法—投資損益之衡量

- 本例重點：認列與衡量採權益法之投資之投資損益。
- 引用條文：第十三條及第十四條。
- 適用情況：採權益法之投資相關投資損益之衡量。
 - 情況一 認列對關聯企業損益之份額—投資收益
 - 情況二 認列對關聯企業損益之份額—投資損失
 - 情況三 認列對關聯企業損益之份額，假設被投資公司章程規定董監酬勞之上限及員工酬勞之一定區間

情況一 認列對關聯企業損益之份額—投資收益

沿範例三，季忠公司 20X2 年之相關資料如下：

1. 季忠公司依企業會計準則公報第十五號「金融工具」之規定，將累積特別股分類為權益，該特別股於 20X2 年累積特別股股利為 \$10,000。
2. 季忠公司未編期中財務報告。
3. 季忠公司依章程之明確規定，於 20X2 年 12 月 31 日估計 20X2 年之董監酬勞及員工現金酬勞為 \$120,000，20X2 年減除估計董監酬勞及員工現金酬勞後之稅後純益為 \$900,000。

上用公司 20X2 年採權益法認列之損益份額計算如下：

採權益法認列之投資損益

＝（季忠公司 20X2 年度稅後純益－累積特別股股利）×自取得重大影響日起之持股比例

＝（\$900,000－\$10,000）×40%

= \$356,000

上用公司 20X2 年採權益法認列之投資損益之相關分錄如下：

20X2/12/31 採用權益法之投資	356,000	
採權益法認列之投資損益		356,000

情況二 認列對關聯企業損益之份額—投資損失

沿範例三，季忠公司 20X2 年之稅後純益為 \$5,000，累積特別股股利為 \$10,000。

上用公司 20X2 年採權益法認列之投資損益之計算及分錄如下：

採權益法認列之投資損益

= (季忠公司 20X2 年度稅後純益 - 累積特別股股利) × 自取得重大影響日起之
持股比例

= (\$5,000 - \$10,000) × 40% = (\$2,000)

20X2/12/31 採權益法認列之投資損益	2,000	
採用權益法之投資		2,000

情況三 認列對關聯企業損益之份額，假設被投資公司章程規定董監酬勞及員工酬勞之比率

沿範例三，季忠公司章程規定公司年度如有獲利，應提撥 3%~8% 為員工酬勞，並提撥 4% 為董監酬勞。於 20X2 年 12 月 31 日估計以 20X2 年獲利分派之董監酬勞及員工酬勞為 \$90,000，20X2 年度扣除估計董監酬勞及員工酬勞 \$90,000 之稅後純益為 \$920,000，累積特別股股利為 \$10,000。上用公司 20X2 年採用權益法認列損益份額之計算及分錄如下：

採權益法認列之投資損益

= (季忠公司 20X2 年度稅後純益 - 累積特別股股利) × 自取得重大影響日起之
持股比例

= (\$920,000 - \$10,000) × 40%

= \$364,000

20X2/12/31 採用權益法之投資	364,000	
採權益法認列之投資損益		364,000

範例五 被投資者其他綜合損益之變動

- 本例重點：認列投資日後被投資者其他綜合損益之變動。
- 引用條文：第十三條。

● **適用情況：投資日後被投資者其他綜合損益產生變動。**

沿範例四之情況一，若季忠公司於 20X2 年因國外營運機構財務報表換算而產生兌換損失\$250,000，並將該損失認列於其他綜合損益，則上用公司應於 20X2 年 12 月 31 日將其所享有之季忠公司其他綜合損益份額\$100,000 認列於其他綜合損益，並作分錄如下：

20X2/12/31	採用權益法認列之國外營運機構財務報表換算之兌換差額	100,000	
	採用權益法之投資		100,000
	說明： $\$250,000 \times 40\% = \$100,000$		
20X2/12/31	其他權益—國外營運機構財務報表換算（結帳分錄）之兌換差額	100,000	
	採用權益法認列之國外營運機構財務報表換算之兌換差額		100,000

範例六 未實現損益之銷除

- **本例重點：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之銷除。**
- **引用條文：第二十二條。**
- **適用情況：企業對關聯企業或合資產生順流、逆流及側流交易。**
 - 情況一 順流交易—銷貨
 - 情況二 順流交易—出售機器設備
 - 情況三 逆流交易—銷貨
 - 情況四 側流交易—銷貨

情況一 順流交易—銷貨

沿範例四之情況一，上用公司於 20X2 年 12 月 31 日銷售一批貨品予季忠公司，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 日上用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
	說明： $\$100,000 \times 40\% = \$40,000$ 。		

20X3年俟該批貨品售予第三者時，上用公司應於當年度作下列轉回分錄：

20X3/12/31 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。

情況二 順流交易—出售機器設備

沿範例四之情況一，上用公司另於20X2年1月2日出售機器一部予季忠公司，售價\$120,000，帳面金額\$70,000，稅前未實現利益為\$50,000。該機器估計剩餘耐用年限為10年，無殘值。20X2年12月31日，上用公司應作之銷除分錄及調整分錄如下：

20X2/12/31 未實現處分不動產、廠房及設備利益	20,000	
採用權益法之投資		20,000
說明： $\$50,000 \times 40\% = \$20,000$ 。		
20X2/12/31 採用權益法之投資	2,000	
已實現處分不動產、廠房及設備利益		2,000
說明： $\$20,000 \div 10 \text{年} = \$2,000$ 。		

註：「未實現處分不動產、廠房及設備利益」係「處分不動產、廠房及設備利益」之減項；「已實現處分不動產、廠房及設備利益」係「處分不動產、廠房及設備利益」之加項。

情況三 逆流交易—銷貨

沿範例四之情況一，季忠公司於20X2年銷貨予上用公司，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。

上用公司應於20X2年編製財務報表前作成下列銷除分錄：

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： $\$100,000 \times 40\% = \$40,000$ 。		

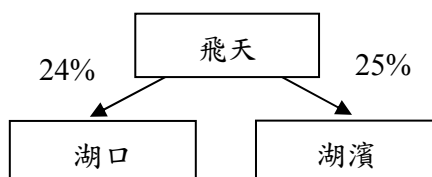
20X3年俟該批貨品售予第三者時，上用公司應於20X3年編製財務報表前作成下列轉回分錄：

20X3/12/31 採用權益法之投資	40,000	
採權益法認列之投資損益		40,000

情況四 側流交易—銷貨

假設飛天公司持有湖口公司普通股實際發行股數之24%，另持有湖濱公司普通

股實際發行股數之 25%（如下圖所示），均具重大影響。湖口公司於 20X1 年出售商品予湖濱公司，售價\$180,000，成本\$120,000：



20X1 年 12 月 31 日飛天公司應作成下列銷除分錄：

20X1/12/31	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）×24%×25%＝\$3,600。		

範例七 處分採用權益法之投資

- **本例重點：**處分採用權益法之投資之處理。
- **引用條文：**第十五條、第二十七條至第二十八條。
- **適用情況：**處分全數或部分採用權益法之投資。

情況一 全數處分

情況二 部分處分但保有重大影響

情況三 部分處分且喪失重大影響

沿範例五，季忠公司於 20X3 年 6 月 18 日召開股東常會，決議分配普通股現金股利\$750,000（即每股\$1.25），股票股利\$300,000（即每 100 股配發 5 股），並提列法定盈餘公積\$1,000,000。

若季忠公司 20X3 年淨利為\$410,000，累積特別股股利為\$10,000，該年中因國外營運機構財務報表換算而產生兌換利益\$150,000，並將該利益認列於其他綜合損益。上用公司 20X3 年認列投資相關分錄如下：

20X3/12/31	採用權益法之投資	160,000	
	採權益法認列之投資損益		160,000
	說明：（\$410,000－\$10,000）×40%＝\$160,000。		

20X3/12/31	採用權益法之投資	60,000	
	採用權益法認列之國外營運機構財務 報表換算之兌換差額		60,000
	說明：\$150,000×40%＝\$60,000。		

20X3/12/31 採用權益法認列之國外營運機構財務報表 （結帳分錄） 換算之兌換差額	60,000	
其他權益—國外營運機構財務報表換 算之兌換差額		60,000

情況一 全數處分

若上用公司於 20X4 年 1 月 1 日以 \$4,000,000 處分對季忠公司之全數投資，則處分投資分錄如下：

20X4/1/1 現金	4,000,000	
採用權益法之投資		3,776,000
採用權益法認列之國外營運機構財 務報表換算之兌換差額—重分類 調整		40,000
處分投資利益		184,000
20X4/12/31 採用權益法認列之國外營運機構財務報表 （結帳分錄） 換算之兌換差額—重分類調整	40,000	
其他權益—國外營運機構財務報表 換算之兌換差額		40,000

說明	金額	股數
（範例四情況一） 原始投資成本（備供出售金融資產）	\$ 511,000	40,000
（範例四情況一） 增加投資成本	3,000,000	200,000
取得重大影響當日原帳列備供出售金 融資產按公允價值再衡量後與原始 投資成本間之差額	89,000	—
（範例四情況一） 認列 20X2 年度對關聯企業損益之份額	356,000	—
（範例五） 認列採用權益法認列之其他綜合損益 份額—國外營運機構財務報表換算 之兌換差額	(100,000)	—
（範例七） 分配現金股利—20X3 年 7 月	(300,000)	—
分配股票股利—20X3 年 7 月	—	12,000
認列 20X3 年度對關聯企業損益之份額	160,000	—
認列採用權益法認列之其他綜合損益 份額—國外營運機構財務報表換算 之兌換差額	60,000	—
出售前採用權益法之投資項目餘額	\$ 3,776,000	252,000

每股單位成本（\$37,760,000÷2,520,000 股）	\$14.984
其他權益—國外營運機構財務報表換算之兌換差額	金額
（範例五） 20X2 年	(\$100,000)
（範例七） 20X3 年	60,000
	(\$40,000)
每股重分類調整金額（\$40,000÷252,000 股）	\$0.1587

情況二 部分處分但保有重大影響

若上用公司於 20X4 年 1 月 1 日以 \$2,100,000 處分對季忠公司之半數投資，並持續對季忠公司具重大影響，上用公司處分投資之相關分錄如下：

20X4/1/1	現金	2,100,000	
	採用權益法之投資		1,888,000
	採用權益法認列之國外營運機構財務報表換算之兌換差額—重分類調整		20,000
	處分投資利益		192,000
20X4/12/31	採用權益法認列之國外營運機構財務報表	20,000	
（結帳分錄）	換算之兌換差額—重分類調整		
	其他權益—國外營運機構財務報表換算之兌換差額		20,000

情況三 部分處分且喪失重大影響

若上用公司於 20X4 年 1 月 1 日以 \$2,835,000（252,000 股×75%×\$15）處分對季忠公司投資之 75%，持股比例自 40%降至 10%，對季忠公司喪失重大影響。上用公司將對季忠公司之剩餘投資轉列為備供出售金融資產。若季忠公司於 20X4 年 1 月 1 日與 12 月 31 日之每股市價分別為 \$15 與 \$16，上用公司之相關分錄如下：

20X4/1/1	現金	2,835,000	
	備供出售金融資產—非流動	945,000	
	處分投資損失	36,000	
	採用權益法之投資		3,776,000
	採用權益法認列之國外營運機構財務報表換算之兌換差額—重分類調整		40,000

20X4/12/31	備供出售金融資產評價調整—非流動	63,000	
	其他綜合損益—備供出售金融資產		63,000
	未實現損益		
20X4/12/31	採用權益法認列之國外營運機構財務報	40,000	
(結帳分錄)	表換算之兌換差額—重分類調整		
	其他權益—國外營運機構財務報		40,000
	表換算之兌換差額		
20X4/12/31	其他綜合損益—備供出售金融資產未實	63,000	
(結帳分錄)	現損益		
	其他權益—備供出售金融資產未實		63,000
	現損益		

範例八 揭露

- **本例重點：**採用權益法之投資之揭露。
- **引用條文：**第三十二條。
- **適用情況：**採用權益法之投資須於財務報表作揭露。

旋風公司 20X1 年度財務報表之相關附註揭露內容如下：

旋風公司
財務報表附註（部分）
20X1 年及 20X0 年度
（除另予註明者外，金額為新台幣仟元）
∴

十、採用權益法之投資

本公司具重大性之採用權益法之投資列示如下：

	20X1/12/31		20X0/12/31	
	帳面金額	持股比例	帳面金額	持股比例
投資關聯企業—風鈴公司	\$3,529,450	25%	\$1,602,300	25%
投資合資—風淨公司	\$1,764,725	35%	\$801,150	35%

關聯企業風鈴公司及合資風淨公司係從事本集團產業鏈之相關產品製造或銷售，本集團基於上下游整合之考量投資該企業，其註冊國家分別為日本及越南。

本公司 20X1 年及 20X0 年具公開報價之投資關聯企業風鈴公司，其公允價值分別

為 4,400,000 仟元及 1,803,000 仟元。

本公司採用權益法之投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列示如下：

20X0 年所享有之	風鈴公司	風淨公司
損益份額	\$352,945	\$176,473
停業單位損益份額	—	—
其他綜合損益份額	\$160,230	\$80,115

20X1 年所享有之	風鈴公司	風淨公司
損益份額	\$242,935	\$166,474
停業單位損益份額	—	—
其他綜合損益份額	\$150,220	\$70,125

民國 106 年發布

企業會計準則公報第六號

投資關聯企業及合資

說明：以下範例乃舉例性質，所例舉之交易僅供參考，實際交易內容仍必須符合相關法令規範。

範例一 投資成本與股權淨值差額與減損損失

- 本例重點：投資成本與股權淨值差額與減損損失。
- 引用條文：第十九條至第二十一條。
- 適用情況：企業取得投資時投資成本與股權淨值存有差異及嗣後投資關聯企業可能發生減損。

情況一 投資成本與取得股權淨值之差額來自折舊性資產

情況二 投資成本與取得股權淨值之差額來自商譽

情況三 投資成本低於取得股權淨值

慶誠公司於 20X1 年 1 月 1 日以 \$4,500,000 購入誠信公司流通在外普通股 1,000,000 股之 30%，慶誠公司對誠信公司具重大影響但不具控制。

情況一 投資成本與取得股權淨值之差額來自折舊性資產

20X1 年 1 月 1 日誠信公司普通股股東權益為 \$14,000,000，慶誠公司投資成本與取得股權淨值之差額為 \$300,000（\$4,500,000 - \$4,200,000），該差額經分析後係因誠信公司帳上之機器設備低估所致，且設備剩餘耐用年限尚餘 5 年。誠信公司於 20X1 年之淨損為 \$3,000,000，且 20X1 年底有客觀證據顯示該投資可能發生減損，故慶誠公司於 20X1 年 12 月 31 日依規定進行減損測試，評估投資誠信公司之可回收金額為 \$3,300,000。依企業會計準則第六號公報「投資關聯企業及合資」第二十條之規定，關聯企業或合資之淨投資發生減損時，係將整個投資之整體帳面金額視為單一資產進行減損測試。慶誠公司於 20X1 年有關該投資之分錄如下：

20X1/1/1	採用權益法之投資	4,500,000	
	現金		4,500,000
20X1/12/31	採權益法認列之投資損益	960,000	
	採用權益法之投資		960,000

說明：記錄 20X1 年度投資損失（含差額攤銷），計算如下：

誠信公司 20X1 年淨損 \$3,000,000 × 慶程公司之持股比例 30%，並減除 20X1 年分攤投資成本與取得股權淨值間之差額 \$300,000 ÷ 5，投資損失為 \$960,000。

20X1/12/31	減損損失 ¹	240,000	
	累計減損—採用權益法之投資		240,000
	說明：記錄採用權益法之投資之減損損失，計算如下：		
	投資誠信公司成本		\$4,500,000
	減：對關聯企業或合資損失之份額		(960,000)
	20X1 年 12 月 31 日投資誠信公司帳面金額		3,540,000
	20X1 年 12 月 31 日投資誠信公司可回收金額		3,300,000
	採用權益法之投資減損損失		\$240,000

¹ 企業可另設立次級會計項目「減損損失—採用權益法之投資」以利採用權益法之投資相關帳務處理。

情況二 投資成本與取得股權淨值之差額來自商譽

20X1 年 1 月 1 日誠信公司普通股股東權益為 \$14,000,000，慶誠公司投資成本與取得股權淨值之差額為 \$300,000（\$4,500,000 - \$4,200,000），該差額經分析後係因誠信公司之未入帳商譽所致。企業會計準則第十八號「無形資產」第十七條規定，商譽及非確定耐用年限之無形資產，得以合理有系統之方法分期攤銷，或每年定期進行減損測試；慶誠公司選擇採每年定期進行減損測試之方式衡量其取得關聯企業交易產生之商譽。誠信公司 20X1 年之淨利為 \$3,000,000，惟 20X1 年底有客觀證據顯示該投資可能發生減損，故慶誠公司於 20X1 年 12 月 31 日依規定進行減損測試，評估對誠信公司之投資於 20X1 年 12 月 31 日之可回收金額為 \$5,500,000。慶誠公司於 20X1 年之投資相關分錄如下：

20X1/1/1	採用權益法之投資	4,500,000	
	現金		4,500,000
20X1/12/31	採用權益法之投資	900,000	
	採權益法認列之投資損益		900,000
	說明：採權益法認列之投資損益計算如下：		
	\$3,000,000 × 30% = \$900,000。		

慶誠公司於 20X1 年 12 月 31 日比較對誠信公司投資之整體可回收金額與帳面金額，因對誠信公司投資之整體可回收金額 \$5,500,000 高於帳面金額 \$5,400,000，故無須提列減損。

情況三 投資成本低於取得股權淨值

假設 20X1 年 1 月 1 日誠信公司普通股股東權益為\$16,000,000，慶誠公司投資成本與取得股權淨值間之差額為負\$300,000（\$4,500,000－\$4,800,000），慶誠公司所取得誠信公司股權淨值等於所享有之誠信公司可辨認淨資產之公允價值。誠信公司 20X1 年之淨利為\$3,000,000。則慶誠公司於 20X1 年有關投資之相關分錄如下：

20X1/1/1	採用權益法之投資	4,800,000	
	現金		4,500,000
	廉價購買利益 ¹		300,000
20X1/12/31	採用權益法之投資	900,000	
	採權益法認列之投資損益		900,000

¹以「廉價購買利益」作為認列投資成本低於取得股權淨值之科目，並以單行列示，不納入「採權益法認列之損益份額」。

範例二 所有權權益之變動

- 本例重點：企業對關聯企業或合資之所有權權益變動之認列。
- 引用條文：第三十條至第三十一條。
- 適用情況：因企業未依持股比例認購新股產生之企業對關聯企業或合資之所有權權益變動。

情況一 企業未依持股比例認購新股，致所有權權益減少

情況二 企業未依持股比例認購新股，致所有權權益增加

月讀公司於 20X1 年 1 月 1 日以現金\$200,000 購入星光公司普通股 20,000 股，持股比例為星光公司普通股實際發行股數 50,000 股之 40%，20X1 年 1 月 1 日星光公司普通股股東權益為\$500,000。月讀公司對星光公司具重大影響。若星光公司於 20X1 年因國外營運機構財務報表換算而產生兌換利益\$50,000，月讀公司應於 20X1 年 12 月 31 日將其所享有之星光公司其他綜合損益份額\$20,000，認列於其他綜合損益，相關分錄如下：

20X1/1/1	採用權益法之投資	200,000	
	現金		200,000
20X1/12/31	採用權益法之投資	20,000	
	採用權益法認列之國外營運機構財務報表換算之兌換差額		20,000

20X1/12/31	採用權益法認列之國外營運機構財務報 (結帳分錄) 表換算之兌換差額	20,000
	其他權益—國外營運機構財務報 表換算之兌換差額	20,000

情況一 企業未依持股比例認購新股，致所有權權益減少

星光公司於20X2年1月2日以每股\$8發行30,000股，若全數股份由月讀公司以外第三人認購，月讀公司持股比例自40%減少為25%，月讀公司對星光公司所享有之股權淨值減少，使月讀公司採用權益法之投資減少\$22,500〔(\$550,000+\$240,000)×25%-\$220,000〕，月讀公司所享有星光公司之其他綜合損益份額減少\$7,500。相關分錄如下：

20X2/1/2	資本公積—採用權益法認列關聯企業及 合資股權淨值之變動數 ¹	22,500
	採用權益法之投資	22,500

¹應借記同種類交易所產生之資本公積，有不足時，差額借記保留盈餘。

20X2/1/2	採用權益法認列之國外營運機構財務報 表換算之兌換差額—重分類調整	7,500
	處分投資利益	7,500

20X2/12/31	其他權益—國外營運機構財務報表換算 (結帳分錄) 之兌換差額	7,500
	採用權益法認列之國外營運機構財 務報表換算之兌換差額—重分類 調整	7,500

情況二 企業未依持股比例認購新股，致所有權權益增加

星光公司於20X2年1月2日以每股\$8發行30,000股，若月讀公司認購16,000股，月讀公司持股比例自40%增加為45%，月讀公司所享有星光公司股權淨值增加\$135,500〔(\$550,000+\$240,000)×45%-\$220,000〕，月讀公司對星光公司所享有之股權淨值增加而調整資本公積\$7,500。相關分錄如下：

20X2/1/2	採用權益法之投資	135,500
	現金	128,000
	資本公積—採用權益法認列關聯企 業及合資股權淨值之變動數	7,500

範例三 合資之會計處理

- 本例重點：合資之會計處理。
- 引用條文：第十條。
- 適用情況：對採用權益法之投資相關投資損益之衡量。

立德公司與信德公司簽訂一聯合協議，於 20X1 年 1 月 1 日設立由雙方聯合控制之立信公司，經判斷後此聯合協議應分類為合資並採用權益法處理，立信公司之實收資本為\$5,000,000。立德公司投資\$1,750,000，持股比例為 35%，立德公司應作分錄如下：

20X1/1/1	採用權益法之投資	1,750,000	
	現金		1,750,000

立信公司 20X1 年之稅後純損為\$300,000，立德公司認列 20X1 年投資損益之分錄如下：

20X1/12/31	採權益法認列之投資損益	105,000	
	採用權益法之投資		105,000

說明： $\$300,000 \times 35\% = \$105,000$ 。

立德公司及立信公司 20X1 年 12 月 31 日之資產負債表及 20X1 年度綜合損益表如下：

資產	資產負債表	
	20X1 年 12 月 31 日	
	立德公司	立信公司
流動資產		
現金及約當現金	\$ 1,000,000	\$ 1,600,000
應收帳款	2,000,000	500,000
存貨	1,000,000	1,500,000
	<u>4,000,000</u>	<u>3,600,000</u>
非流動資產		
採用權益法之投資	1,645,000	—
不動產、廠房及設備	2,000,000	2,070,000
其他非流動資產	50,000	30,000
	<u>3,695,000</u>	<u>2,100,000</u>
資產總計	<u>\$ 7,695,000</u>	<u>\$ 5,700,000</u>



負債及權益		
流動負債		
應付帳款	\$1,000,000	\$ 500,000
非流動負債		
長期借款	535,000	500,000
負債總計	<u>1,535,000</u>	<u>1,000,000</u>
權益		
股本	6,000,000	5,000,000
保留盈餘		
未分配盈餘	160,000	(300,000)
其他權益	—	—
權益總計	<u>6,160,000</u>	<u>4,700,000</u>
負債及權益總計	<u>\$ 7,695,000</u>	<u>\$ 5,700,000</u>

綜合損益表

20X1 年度

	立德公司	立信公司
營業收入	\$20,000,000	\$ 5,000,000
營業成本	(18,000,000)	(4,800,000)
營業毛利	2,000,000	200,000
營業費用	(1,800,000)	(500,000)
營業淨利（淨損）	200,000	(300,000)
營業外收益及費損		
採權益法認列之投資損益	(105,000)	—
稅前淨利（淨損）	95,000	(300,000)
所得稅費用	(16,150)	—
稅後淨利	78,850	(300,000)
本期其他綜合損益（稅後淨額）	—	—
本期綜合損益總額（稅後淨額）	<u>\$ 78,850</u>	<u>\$ (300,000)</u>

範例四 喪失聯合控制

- 本例重點：喪失聯合控制之會計處理。
- 引用條文：第二十七條及第二十九條。
- 適用情況：處分對合資之投資。

情況一 持股比例降低且亦無重大影響

情況二 持股比例降低但仍具重大影響

情況三 持股比例不變但仍具重大影響

情況一 持股比例降低且亦無重大影響

沿範例三，立信公司於20X2年之淨利為\$60,000（淨利係於年度中平均發生）。立德公司於20X2年6月30日以\$1,200,000出售其對立信公司之25%持股而使其持股比例降為10%並喪失聯合控制，經評估後不具重大影響，立德公司應自該日起停止採用權益法。立德公司將對立信公司剩餘持股分類為備供出售金融資產，該金融資產於6月30日及12月31日之公允價值分別為\$500,000及\$490,000。立德公司於20X2年對立信公司投資之相關分錄如下：

20X2/6/30	採用權益法之投資	10,500	
	採權益法認列之投資損益		10,500
	說明： $\$60,000 \times 50\% \times 35\% = \$10,500$ 。		
20X2/6/30	現金	1,200,000	
	備供出售金融資產	500,000	
	採用權益法之投資		1,655,500
	處分投資利益		44,500
	說明：20X2年6月30日採用權益法之投資為：		
	$\$1,750,000 - \$105,000 + \$10,500 = \$1,655,500$ 。		
20X2/12/31	其他綜合損益—備供出售金融資產未實現損益	10,000	
	備供出售金融資產評價調整		10,000
20X2/12/31 (結帳分錄)	其他權益—備供出售金融資產未實現損益	10,000	
	其他綜合損益—備供出售金融資產未實現損益		10,000

情況二 持股比例降低但仍具重大影響

沿範例三，立信公司於 20X2 年之淨利為 \$60,000。立德公司於 20X2 年 12 月 31 日以 \$720,000 出售其對立信公司 15% 之持股而使其持股比例降為 20% 並喪失聯合控制，經評估後立德公司對立信公司仍具重大影響。立德公司對立信公司剩餘持股於 12 月 31 日之公允價值為 \$650,000。立德公司於 20X2 年立信公司投資之相關分錄如下：

20X2/12/31	採用權益法之投資	21,000	
	採權益法認列之投資損益		21,000
	說明： $\$60,000 \times 35\% = \$21,000$ 。		
20X2/12/31	現金	720,000	
	處分投資利益		6,000
	採用權益法之投資		714,000
	說明：20X2 年 12 月 31 日處分採用權益法之投資為：		
	$(\$1,750,000 - \$105,000 + \$21,000) \times 15\% \div 35\% = \$714,000$ 。		

說明：由於立德公司仍對立信公司具重大影響，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）第二十九條之規定，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，不對剩餘投資再衡量。故立德公司應持續適用權益法而不對剩餘投資再衡量。

情況三 持股比例不變但仍具重大影響

沿範例三，立德公司於 20X2 年之淨利為 \$60,000。立德公司與信德公司於 20X2 年 12 月 31 日重新協議，由信德公司取得對立信公司之控制，立德公司因而喪失聯合控制，經評估後立德公司對立信公司仍具重大影響，立德公司對立信公司之持股比例不變。由於立德公司仍對立信公司具重大影響，依第六號公報第二十九條之規定，立德公司應持續適用權益法而不對剩餘投資再衡量。

20X2/12/31	採用權益法之投資	21,000	
	採權益法認列之投資損益		21,000
	說明： $\$60,000 \times 35\% = \$21,000$ 。		

範例五 對合資之投資成為對關聯企業之投資

- 本例重點：對合資之投資成為對關聯企業之投資。
- 引用條文：第二十九條至第三十條。
- 適用情況：處分對合資之投資，但仍具重大影響，故該投資成為對關聯企業之投資。

大新公司與大奇公司簽訂聯合協議，於20X1年1月1日設立由雙方聯合控制之新奇公司。大新公司持有新奇公司普通股240,000股，持股比例40%，大新公司判斷該聯合協議之類型為合資，並採用權益法處理該項投資。

新奇公司於20X1年因國外營運機構財務報表換算而產生兌換損失\$250,000，並將該損失認列於其他綜合損益，故大新公司於20X1年12月31日將其所享有之新奇公司其他綜合損益份額\$100,000認列於其他綜合損益。

大新公司於20X2年1月1日以\$2,500,000處分其對新奇公司120,000股之持股，剩餘20%投資不再具聯合控制，經評估後僅具重大影響。大新公司處分新奇公司股份前，對新奇公司長期股權投資之帳面金額為\$3,960,000。大新公司處分新奇公司股份投資之相關分錄如下：

20X2/1/1	現金	2,500,000
	採用權益法之投資	1,980,000
	其他綜合損益—採用權益法認列之國外營運機構財務報表換算之兌換差額—重分類調整	50,000
	處分投資利益	470,000
	說明：20X2年1月1日處分採用權益法之投資為：	
	$\$3,960,000 \times (120,000 \div 240,000) = \$1,980,000。$	
	20X2年1月1日「其他綜合損益—採用權益法認列之國外營運機構財務報表換算之兌換差額—重分類調整」為：	
	$\$100,000 \times (120,000 \div 240,000) = \$50,000。$	
20X2/12/31	其他綜合損益—採用權益法認列之國外營運機構財務報表換算之兌換差額—重分類調整	50,000
(結帳分錄)	其他權益—國外營運機構財務報表換算之兌換差額	50,000

範例六 權益法下獲配股利

- 本例重點：在權益法下，企業對於自被投資者所取得之盈餘分配，應減少其投資之帳面金額。
- 引用條文：第十五條。
- 適用情況：企業自採權益法之投資獲配股利。

華山公司於 20X1 年 1 月 2 日購入泰山公司普通股 240,000 股，持股比例為泰山公司普通股實際發行股數 600,000 股之 40%。泰山公司於 20X3 年 6 月 18 日召開股東常會，決議分配普通股現金股利 \$750,000（即每股 \$1.25），股票股利 \$300,000（即每 100 股配發 5 股），並提列法定公積 \$1,000,000。華山公司於除息基準日（20X3 年 7 月 18 日）作分錄如下：

20X3/7/18 其他應收款	300,000	
採用權益法之投資		300,000
說明： $\$1.25 \times 240,000 \text{ 股} = \$300,000$ 。		

華山公司應於除權基準日註記泰山公司股票增加 12,000 股（ $240,000 \text{ 股} \div 100$ ）。

範例七 停止認列對關聯企業或合資之損失

· 本例重點：企業對關聯企業或合資損失之份額，超過其對關聯企業或合資之權益時，應停止認列對關聯企業或合資之進一步損失之份額。

· 引用條文：第二十五條至第二十六條。

· 適用情況：企業對關聯企業或合資損失，超過其對關聯企業或合資之權益。

情況一 停止認列對關聯企業或合資投資之進一步損失份額。

情況二 停止認列對關聯企業或合資投資及長期應收款之進一步損失份額

情況三 對關聯企業有代償法定義務。

瑞誠公司於 20X1 年 1 月 1 日以 \$4,500,000 購入瑞信公司流通在外普通股 1,000,000 股之 30%，經評估瑞誠公司對瑞信公司具重大影響但不具控制。20X1 年 1 月 1 日瑞信公司普通股股東權益為 \$15,000,000。瑞信公司於 20X1 年之淨損為 \$4,000,000，故瑞誠公司 20X1 年底認列採權益法認列之投資損失 \$1,200,000。

瑞信公司於 20X2 年發生淨損 \$15,000,000。

情況一 停止認列對關聯企業或合資投資之進一步損失份額

瑞誠公司 20X2 年有關投資之分錄如下：

20X2/12/31 採權益法認列之投資損益	3,300,000	
採用權益法之投資		3,300,000

瑞誠公司對瑞信公司之損失份額 = $\$15,000,000 \times 30\% = \$4,500,000$ ，超過其對瑞信公司之權益 \$3,300,000，故應停止認列進一步之損失。如瑞信公司後續產生利潤，瑞誠公司僅得於所享有利潤份額超過未認列損失份額 \$1,200,000 之部分，始認列利潤份額。

情況二 停止認列對關聯企業或合資投資及長期應收款之進一步損失份額

假設瑞誠公司對瑞信公司另有長期應收款，帳面金額\$1,000,000。瑞誠公司 20X2 年有關投資之分錄如下：

20X2/12/31 採權益法認列之投資損益	4,300,000	
採用權益法之投資		3,300,000
備抵呆帳—長期應收關係人款項		1,000,000

瑞誠公司對瑞信公司之損失份額超過其對瑞信公司之權益之部分\$1,200,000，應先沖銷瑞誠公司對瑞信公司之長期應收款，剩餘損失份額應停止認列。如瑞信公司後續產生利潤，瑞誠公司僅得於所享有利潤份額超過未認列損失份額\$200,000 時，始認列利潤份額。

情況三 對關聯企業有代償法定義務

沿情況二，依法律之規定，瑞誠公司對瑞信公司無法償付之負債在\$20,000,000 之範圍內有代償義務，瑞誠公司評估該代償義務為\$1,500,000，此代償法定義務符合企業會計準則公報第九號「負債準備、或有負債及或有資產」中負債準備之定義，應認列為負債準備。瑞誠公司 20X2 年有關該投資之分錄如下：

20X2/12/31 採權益法認列之投資損益	1,500,000	
其他負債準備		1,500,000

民國 110 年發布

企業會計準則公報第六號

投資關聯企業及合資

說明：以下範例乃舉例性質，所例舉之交易僅供參考，實際交易內容仍必須符合相關法令規範。

範例一 增加持股而改採權益法處理投資時，選擇追溯調整之會計處理

- 本例重點：投資公司對被投資公司增加持股，致對被投資公司具重大影響而成為關聯企業或合資時，投資公司選擇追溯採用權益法之會計處理。
- 引用條文：第十二條及第十九條。
- 適用情況：投資公司原投資係按備供出售金融資產處理，以後年度因增加投資成為關聯企業或合資，投資公司選擇追溯採用權益法調整以往年度投資成本與股權淨值之差額及投資損益。

謙益公司於 20X5 年 1 月 1 日以現金\$10,000,000 購入弘如公司普通股 400,000 股，每股面值\$10，持股比例為 10%，謙益公司依企業會計準則公報第十五號「金融工具」之規定將該投資分類為備供出售金融資產。20X5 年 12 月 31 日弘如公司每股市價\$19。

弘如公司 20X5 年及 20X6 年權益之變動如下：

日期	項目	普通股股本	法定盈餘公積	保留盈餘	權益合計
X5/1/1	期初餘額	\$40,000,000	\$16,000,000	\$14,000,000	\$70,000,000
X5/5/24	盈餘分配：				
	法定盈餘公積		1,400,000	(1,400,000)	
	現金股利			(7,000,000)	(7,000,000)
	股票股利	4,000,000		(4,000,000)	
X5/12/31	本期純益			15,000,000	15,000,000
X5/12/31	期末餘額	\$44,000,000	\$17,400,000	\$16,600,000	\$78,000,000
X6/5/24	盈餘分配：				
	法定盈餘公積		1,500,000	(1,500,000)	
	現金股利			(11,000,000)	(11,000,000)
X6/12/31	本期純益			18,000,000	18,000,000
X6/12/31	期末餘額	\$44,000,000	\$18,900,000	\$22,100,000	\$85,000,000

20X6 年 6 月 30 日，謙益公司以\$31,680,000 購入弘如公司普通股 1,320,000 股，佔弘如公司當時流通在外股數之 30%，持股比例增加為 40%，經評估後謙益公司對

弘如公司具重大影響。謙益公司自 20X6 年起對弘如公司改用權益法評價。

20X5 年及 20X6 年之相關分錄如下：

20X5/1/1	備供出售金融資產	10,000,000	
	現金		10,000,000
20X5/6/15	現金	700,000	
	股利收入		700,000
	說明：謙益公司於弘如公司除權除息日收到現金股利\$7,000,000× 10%=\$ 700,000，並註記因股票股利之股數增加。		
20X5/12/31	其他綜合損益—備供出售金融資產未 實現損益	1,640,000	
	備供出售金融資產評價調整		1,640,000
	說明：備供出售金融資產之評價調整計算如下： \$10,000,000－(440,000×\$19)=\$1,640,000。		
20X5/12/31 (結帳分錄)	其他權益—備供出售金融資產未實現 損益	1,640,000	
	其他綜合損益—備供出售金融資 產未實現損益		1,640,000
20X6/6/15	現金	1,100,000	
	股利收入		1,100,000
	說明：謙益公司於弘如公司除權除息日收到現金股利\$11,000,000× 10%=\$1,100,000。		
20X6/6/30	採用權益法之投資	31,680,000	
	現金		31,680,000
20X6/6/30	採用權益法之投資	10,000,000	
	備供出售金融資產評價調整	1,640,000	
	備供出售金融資產		10,000,000
	其他權益—備供出售金融資產未 實現損益		1,640,000

若投資公司原投資之股權比例尚未達到對被投資公司具重大影響之程度，因而按備供出售金融資產處理，以後年度因為增加投資，而須改用權益法時，原投資成本與股權淨值間之差額，得追溯至投資日計算，並追溯自當時起即改用權益法認列投資損益，同時追溯攤銷投資成本與股權淨值之差額。投資成本與股權淨值差額採

追溯調整，處理方式如下：

1. 針對原投資追溯自投資日起即採用權益法，依原投資比率認列投資日至採用權益法止之投資損益。
2. 將投資日後至改採用權益法時累積已收到之現金股利，改沖減投資成本並調整前期損益。
3. 追溯認列自投資日起至採用權益法時應攤銷之投資成本與取得股權淨值之差額。
4. 按權益法認列改用權益法年度之投資損益。
5. 針對改用權益法年度新增之投資，認列投資成本與取得股權淨值差額之攤銷。

20X6/6/30	採用權益法之投資	1,500,000
	追溯適用及追溯重編之影響數	1,500,000
	說明：調整認列 20X5 年之投資損益： $\$15,000,000 \times 10\% = \$1,500,000$ 。	

20X6/6/30	追溯適用及追溯重編之影響數	200,000
	採用權益法之投資	200,000
	說明：調整攤銷 20X5 年原始投資 10% 股權之投資成本與取得股權淨值之差額，計算如下： $\$10,000,000 - \$70,000,000 \times 10\% = \$3,000,000$ 。 經分析該成本與股權淨值間差額係由於弘如公司之非流動資產帳面金額低估所致，其中土地佔三分之一，廠房設備佔三分之二，該廠房設備係弘如公司於 20X5 年 1 月 1 日取得，估計耐用年限為 10 年。 每年應攤銷之差額為： $\$3,000,000 \times (2/3) \div 10 = \$200,000$ 。	

20X6/6/30	追溯適用及追溯重編之影響數	700,000
	股利收入	1,100,000
	採用權益法之投資	1,800,000
	說明：20X5 年及 20X6 年股利收入之調整。	

20X6/12/31	採用權益法之投資	4,500,000
	採權益法認列之投資損益	4,500,000
	說明：20X6 年應認列之投資損益計算如下： $\$18,000,000 \times (10\% + 30\% \times (6/12)) = \$18,000,000 \times 25\%$ $= \$4,500,000$ 。	

20X6/12/31	採權益法認列之投資損益	200,000	
	採用權益法之投資		200,000

說明：攤銷 20X6 年 10% 之股權投資成本與取得股權淨值之差額。

20X6/12/31	採權益法認列之投資損益	348,235	
	採用權益法之投資		348,235

說明：20X6 年 6 月 30 日所取得 30% 投資成本與股權淨值差額之攤銷：

$$\begin{aligned} & \$31,680,000 - (\$78,000,000 - \$11,000,000 + \$18,000,000 \times (6/12)) \\ & \times 30\% = \$8,880,000。 \end{aligned}$$

經分析該成本與股權淨值間差額產生之原因與先前之分析相同，故投資成本與股權淨值差額當中屬於廠房設備帳面金額低估之部分： $\$8,880,000 \times (2/3) = \$5,920,000$ 。

該廠房設備於取得 30% 投資之日之剩餘耐用年限為 8.5 年，故 20X6 年攤銷之差額：

$$\$5,920,000 \div 8.5 \times (6/12) = \$348,235。$$