

民國 105 年發布

企業會計準則公報第七號

企業合併及具控制之投資

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 收購者取得被收購者全部股份

- 本例重點：收購者取得被收購者全部股份。
- 引用條文：第二十一條至第二十二條、第二十五條至第二十六條、第二十八條、第三十條及第三十五條。
- 適用情況：收購者取得被收購者全部股份。
 - 情況一 移轉對價為現金
 - 情況二 移轉對價為收購者所發行之權益

大忠公司以 20X1 年 1 月 1 日為收購日，收購小忠公司全部股份，收購當日小忠公司之資產及負債之帳面金額與公允價值資訊如下：

	帳面金額	公允價值
資產		
現金	\$5,000	\$5,000
應收帳款	150,000	140,000
存貨	200,000	250,000
土地	50,000	100,000
建築物	330,000	530,000
機器設備	220,000	320,000
專利權	—	60,000
資產總額	<u>\$955,000</u>	<u>\$1,405,000</u>
負債		
應付帳款	\$60,000	\$60,000
應付票據	150,000	140,000
其他負債	40,000	40,000
負債總額	<u>\$250,000</u>	<u>\$240,000</u>
可辨認淨資產	<u>\$705,000</u>	<u>\$1,165,000</u>

情況一 移轉對價為現金

大忠公司以現金\$1,450,000收購小忠公司全部股份，收購相關成本\$6,000亦以現金支付，大忠公司合併小忠公司時之分錄如下：

20X1/1/1	採用權益法之投資 ¹	1,450,000	
	現金		1,450,000
20X1/1/1	其他營業外費用	6,000	
	現金		6,000

¹除商譽外，各項資產及負債均依公允價值衡量，商譽金額計算如下：

大忠公司移轉對價（收購相關成本\$6,000應認列為當期費用）		\$1,450,000
現金	\$5,000	
應收帳款	140,000	
存貨	250,000	
土地	100,000	
建築物	530,000	
機器設備	320,000	
專利權	60,000	
所取得之可辨認資產公允價值總額	1,405,000	
應付帳款	60,000	
應付票據	140,000	
其他負債	40,000	
所承擔之負債公允價值總額	240,000	
小忠公司可辨認淨資產公允價值		1,165,000
商譽		\$285,000

情況二 移轉對價為收購者所發行之權益

大忠公司以發行每股面額\$10之普通股100,000股，取得小忠公司全部股份，大忠公司發行新股所發生之成本\$13,000及其他收購相關成本\$6,000均以現金支付，收購日時，大忠公司普通股之公允價值為\$13.2。依企業會計準則公報第七號「企業合併及具控制之投資」第十九條之規定，大忠公司辨認此交易之收購者為大忠公司，大忠公司合併小忠公司時之分錄如下：

20X1/1/1	採用權益法之投資 ²	1,320,000	
	普通股股本		1,000,000
	資本公積—普通股股票溢價		320,000

20X1/1/1	其他營業外費用	6,000	
	資本公積—普通股股票溢價	13,000	
	現金		19,000

² 除商譽外，各項資產及負債均依公允價值衡量，商譽金額計算如下：

大忠公司移轉對價（其他收購相關成本\$6,000 應認列為		
當期費用，發行新股成本\$13,000 應作為發行溢價之減		\$1,320,000
項）		
現金	\$5,000	
應收帳款	140,000	
存貨	250,000	
土地	100,000	
建築物	530,000	
機器設備	320,000	
專利權	60,000	
所取得之可辨認資產公允價值總額	<u>1,405,000</u>	
應付帳款	60,000	
應付票據	140,000	
其他負債	40,000	
所承擔之負債公允價值總額	<u>240,000</u>	
小忠公司可辨認淨資產公允價值		<u>1,165,000</u>
商譽		<u>\$155,000</u>

範例二 收購者非取得被收購者全部股份

- 本例重點：收購者非取得被收購者全部股份。
- 引用條文：第二十一條至第二十二條、第二十五條至第二十六條、第二十八條及第三十條。
- 適用情況：收購者取得被收購者部分股份。

大孝公司以 20X1 年 1 月 1 日為收購日，收購小孝公司 90%之股份。大孝公司及小孝公司合併前之資產負債表如下：

	大孝公司	小孝公司
資產		
現金	\$30,900	\$37,500
應收帳款	34,200	9,000
存貨	22,900	16,100
機器設備	279,000	40,000
專利權	—	10,000
資產總額	\$367,000	\$112,600
負債及權益		
應付帳款	\$4,000	\$6,600
應付公司債	150,000	—
普通股股本	150,000	50,000
資本公積	15,000	15,000
保留盈餘	48,000	41,000
負債及權益總額	\$367,000	\$112,600

小孝公司之可辨認資產及負債於收購當日之帳面金額與公允價值資訊如下：

	帳面金額	公允價值	差額
現金	\$37,500	\$37,500	\$ —
應收帳款	9,000	9,000	—
存貨	16,100	18,100	2,000
機器設備	40,000	47,000	7,000
專利權	10,000	13,000	3,000
應付帳款	(6,600)	(6,600)	—
合計	\$106,000	\$118,000	\$12,000

大孝公司以發行每股面額\$10之普通股 5,400 股，取得小孝公司 90%股份，大孝公司所發行普通股之公允價值為\$120,000。依企業會計準則公報第七號「企業合併及具控制之投資」第十九條之規定，大孝公司辨認此交易之收購者為大孝公司。大

孝公司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被收購者之非控制權益。大孝公司分錄如下：

20X1/1/1	採用權益法之投資 ¹	120,000	
	普通股股本		54,000
	資本公積－普通股股票溢價		66,000

¹ 除商譽外，各項資產及負債均依公允價值衡量，商譽金額計算如下：

大孝公司移轉對價	\$120,000	
小孝公司非控制權益之金額 ²	11,800	
		\$131,800
現金	37,500	
應收帳款	9,000	
存貨	18,100	
機器設備	47,000	
專利權	13,000	
應付帳款	(6,600)	
小孝公司可辨認淨資產公允價值		118,000
商譽		\$13,800

² 收購日時，小孝公司非控制權益之金額計算如下：

小孝公司可辨認淨資產公允價值	\$118,000
非控制權益比例	10%
大孝公司以被收購者可辨認淨資產按非控制權益之比例衡 量之非控制權益金額	\$11,800

範例三 或有對價及衡量期間

- 本例重點：或有對價及衡量期間。
- 引用條文：第三十條、第三十二條、第三十四條及第三十七條。
- 適用情況：收購之衡量期間並考量或有對價。

大愛公司係一家大型製藥公司，收購另一家從事生物科技研發之小愛公司，主要目的在於取得二項重要但尚在研發中之技術。大愛公司同意以\$50,000,000現金支付小愛公司之原股東，並約定若其中一項研發項目在三年內獲得主管機關之核准，則將再支付\$20,000,000。

因大愛公司負有向小愛公司之原股東支付現金之或有義務，因此該或有對價應分類為金融負債，並按收購日公允價值衡量，通常該公允價值取決於獲得主管機關

核准之機率。大愛公司後續應於每一報導期間結束日再衡量該或有對價，若其公允價值變動源自於收購日後之事項，則非屬衡量期間調整，其所產生之利益或損失應認列於損益；若屬對收購日已存在事實與情況之額外資訊之調整，則屬衡量期間之調整，惟衡量期間自收購日起，最長不得超過一年。

範例四 分階段達成之企業合併

- 本例重點：分階段達成之企業合併。
- 引用條文：第三十一條。
- 適用情況：於收購日前已持有被收購者之權益。
 - 情況一 分階段達成之企業合併—不具對被投資者之其他綜合損益
 - 情況二 分階段達成之企業合併—具對被投資者之其他綜合損益

情況一 分階段達成之企業合併—不具對被投資者之其他綜合損益

大信公司原持有小信公司 40% 股份，帳列「採用權益法之投資」，大信公司又於 20X1 年 12 月 31 日再以 \$400,000 購入小信公司剩餘 60%。大信公司原持有 40% 權益於 20X1 年 12 月 31 日之帳面金額為 \$20,000，公允價值為 \$200,000。小信公司於該日之資產與負債公允價值如下：

現金	\$ 10,000
存貨	90,000
土地	100,000
建築物	151,000
機器設備	120,000
專利權	80,000
應付帳款	86,000
應付票據	20,000
其他非流動負債	5,000

大信公司分錄如下：

20X1/12/31	採用權益法之投資	180,000	
	處分投資利益		180,000
20X1/12/31	採用權益法之投資 ¹	600,000	
	現金		400,000
	採用權益法之投資		200,000

¹ 除商譽外，各項資產及負債均依公允價值衡量，商譽金額計算如下：

大信公司移轉對價	\$400,000
----------	-----------

先前已持有小信公司之權益於收購日之公允價值	200,000	
		\$600,000
現金	10,000	
存貨	90,000	
土地	100,000	
建築物	151,000	
機器設備	120,000	
專利權	80,000	
所取得之可辨認資產公允價值總額	551,000	
應付帳款	86,000	
應付票據	20,000	
其他非流動負債	5,000	
所承擔之負債公允價值總額	111,000	
小信公司可辨認淨資產公允價值		440,000
商譽		\$160,000

情況二 分階段達成之企業合併—具對被投資者之其他綜合損益

沿情況一，惟大信公司原先於帳上所認列來自小信公司之國外營運機構財務報表換算之兌換利益為\$10,000，於分階段達成企業合併時，依企業會計準則公報第七號「企業合併及具控制之投資」第三十一條之規定，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。

大信公司分錄如下：

20X1/12/31	採用權益法之投資	180,000	
	處分投資利益		180,000
20X1/12/31	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—重分類調整	10,000	
	處分投資利益		10,000
20X1/12/31	採用權益法之投資	500,000	
	現金		300,000
	採用權益法之投資		200,000
20X1/12/31	其他權益—國外營運機構財務報表（結帳分錄）換算之兌換差額	10,000	

採用權益法認列之國外營運機	10,000
構財務報表換算之兌換差額	
—重分類調整	

範例五 母公司喪失對子公司之控制

- 本例重點：母公司喪失對子公司之控制。
- 引用條文：第十三條。
- 適用情況：部分處分子公司之權益。

情況一 完全擁有之子公司部分處分後之剩餘投資為關聯企業

情況二 非完全擁有之子公司部分處分後之剩餘投資為關聯企業

情況一 完全擁有之子公司部分處分後之剩餘投資為關聯企業

大義公司持有一 100%持股之小義公司，大義公司處分小義公司 60%股權並喪失對其之控制，處分價款為\$460，大義公司將除列小義公司並將剩餘 40%股權按權益法處理。於處分日，該剩餘 40%股權投資之公允價值為\$240。大義公司對小義公司採用權益法之投資之帳面金額為\$500（包含先前取得小義公司所認列之商譽\$60）。小義公司帳上之其他權益—備供出售金融資產未實現損益及土地重估增值分別為貸餘\$5及\$10（已分別評價至處分日之公允價值）。在本例中不考慮處分損益之稅務影響。

於處分日，大義公司出售 60%股權及保留 40%剩餘投資之相關分錄如下：

現金	460	
採用權益法之投資	240	
其他綜合損益—備供出售金融資產未實現損益—重	5	
分類調整		
其他綜合損益—未實現重估增值—重分類調整	10	
採用權益法之投資		500
處分投資利益 ¹		215

¹ 出售 60%股權投資及保留 40%剩餘投資於綜合損益表認列之損益計算如下：

所取得對價之公允價值	\$460
剩餘投資之公允價值	240
	<hr/>
	700
減：前子公司採用權益法之投資帳面金額	(500)
土地重估增值轉入損益	10
備供出售金融資產未實現損益轉入損益	5
	<hr/>
出售股權及剩餘投資之利益	\$215
	<hr/>

該出售股權與剩餘投資之損益\$215應認列於綜合損益表之營業外收益及費損項下。

情況二 非完全擁有之子公司部分處分後之剩餘投資為關聯企業

大義公司持有一持股80%之小義公司，大義公司處分小義公司50%股權並喪失對其之控制，處分價款為\$350，大義公司將除列小義公司並將剩餘30%股權按權益法處理。於處分日，該剩餘30%股權投資之公允價值為\$180。大義公司對小義公司採用權益法之投資之帳面金額為\$352，並無商譽。小義公司帳上之其他權益—備供出售金融資產未實現評價損益及土地重估增值分別為貸餘\$5及\$10（已分別評價至處分日之公允價值）。在本例中不考慮處分損益之稅務影響。

於處分日，大義公司出售50%股權及保留30%剩餘投資之相關分錄如下：

現金	350
採用權益法之投資	180
其他綜合損益—備供出售金融資產未實現損益—	4
重分類調整	
其他綜合損益—未實現重估增值—重分類調整	8
採用權益法之投資	352
處分投資利益 ¹	190

¹ 出售50%股權及保留30%剩餘投資於綜合損益表認列之損益計算如下：

所取得對價之公允價值	\$350
剩餘投資之公允價值	180
	<hr/>
	530
減：前子公司淨資產之帳面金額	(352)
土地重估增值轉入損益	8
備供出售金融資產未實現損益轉入損益	4
	<hr/>
出售股權及剩餘投資之利益	\$190
	<hr/>

該出售股權與剩餘投資之損益\$190應認列於綜合損益表之營業外收益及費損項下。

範例六 母公司未喪失對子公司之控制

- 本例重點：母公司未喪失對子公司之控制。
- 引用條文：第十一條。
- 適用情況：部分取得或處分子公司之權益。
 - 情況一 出售完全擁有之子公司之 20% 股權
 - 情況二 取得子公司額外之 20% 股權

情況一 出售完全擁有之子公司之 20% 股權

大和公司將其完全擁有之小和公司之 20% 股權以現金出售予外部投資者，出售價款為 \$400，大和公司仍持有小和公司 80% 之控制權益。大和公司對小和公司採用權益法之投資之帳面金額為 \$1,200，包含先前取得小和公司所計算之商譽 \$260。

於處分日，大和公司出售該 20% 股權之相關分錄如下：

現金	400	
採用權益法之投資（\$1,200×20%）		240
資本公積－實際取得或處分子公司股權價格與帳面價值差額		160

上述除列之 20% 股權係依大和公司對小和公司採用權益法之投資帳面金額按出售比例計算。

情況二 取得子公司額外之 20% 股權

大和公司在多年前以 \$30,000 取得小和公司 60% 之股權，當時非控制權益以小和公司可辨認淨資產按非控制權益之比例衡量之金額為 \$12,000，可辨認淨資產公允價值為 \$30,000（在本例中假設其與帳面金額一致），故所計算之商譽為 \$12,000 [\$30,000 + \$12,000 - \$30,000]。於 20X5 年 7 月 1 日，大和公司取得小和公司額外之 20% 股權，總持股達 80%，大和公司係支付 \$20,000 取得該 20% 股權，40% 非控制權益之帳面金額為 \$20,000。

大和公司取得額外之 20% 股權之相關分錄如下：

採用權益法之投資	10,000	
資本公積－實際取得或處分子公司股權價格與帳面價值差額	10,000	
現金		20,000

該增加之 20% 股權係依非控制權益之帳面金額按比例計算。

範例七 存貨中含有未實現利益之沖銷—順流銷貨

- 本例重點：存貨中含有未實現利益之沖銷—順流銷貨。
- 引用條文：第十二條。
- 適用情況：母公司銷貨予子公司。

大平公司於 20X1 年 1 月 1 日以 \$80,000 取得小平公司 80% 普通股股權，取得時小平公司之業主權益包括普通股股本 \$50,000 及保留盈餘 \$50,000，小平公司可辨認淨資產之公允價值與其帳面金額相等，非控制權益按小平公司可辨認淨資產公允價值 20%（非控制權益之比例）衡量。

20X1 年度及 20X2 年度中，大平、小平公司僅有一筆集團間之交易，即大平公司於 20X1 年度銷貨 \$8,000 予小平公司，毛利 \$2,500。小平公司於 20X2 年度始將此項交易之全部商品售予第三方。

20X1 年度

20X1 年 12 月 31 日大平公司於編製財務報表時之相關分錄如下：

20X1/12/31	未實現銷貨損益	2,500	
	採用權益法之投資		2,500
	說明：順流交易之未實現損益應全數銷除 $(\$8,000 - \$5,500) \times 100\% =$		
	\$2,500。		
	註：「未實現銷貨損益」係銷貨毛利之減項。		

20X2 年度

20X2 年 12 月 31 日大平公司於編製財務報表時之相關分錄如下：

20X2/12/31	採用權益法之投資	2,500	
	已實現銷貨損益		2,500
	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		
	$\$2,500 \times 100\% = \$2,500$ 。		
	註：「已實現銷貨損益」係銷貨毛利之加項。		

範例八 存貨中含有未實現利益之沖銷—逆流銷貨

- 本例重點：存貨中含有未實現利益之沖銷—逆流銷貨。
- 引用條文：第十二條。
- 適用情況：子公司銷貨予母公司。

沿範例七，20X3 年度及 20X4 年度中，大平、小平公司僅有一筆集團間之交易，即小平公司於 20X3 年度銷貨 \$8,000 予大平公司，毛利 \$3,000。大平公司於 20X4 年度始將此項交易之全部商品售予第三方。

20X3 年度

20X3 年 12 月 31 日大平公司於編製財務報表時之相關分錄如下：

20X3/12/31	採權益法認列之投資損益	2,400	
	採用權益法之投資		2,400
	說明：大平公司應依其對小平公司之持股比例銷除未實現損益 ($\$8,000 - \$5,000$) $\times 80\% = \$2,400$ 。		

20X4 年度

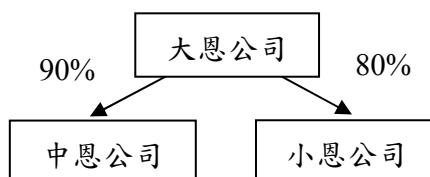
20X4 年 12 月 31 日大平公司於編製財務報表時之相關分錄如下：

20X4/12/31	採用權益法之投資	2,400	
	採權益法認列之投資損益		2,400
	說明：20X3 年逆流交易之存貨已售予第三方，故認列 20X4 年小平公司已實現銷貨毛利中屬於大平公司份額之部分 ($\$8,000 - \$5,000$) $\times 80\% = \$2,400$ 。		

範例九 存貨中含有未實現利益之沖銷—側流銷貨

- 本例重點：存貨中含有未實現利益之沖銷—側流銷貨。
- 引用條文：第十二條。
- 適用情況：子公司間之銷貨交易。

大恩公司於 20X1 年 1 月 1 日以 \$90,000 取得中恩公司 90% 普通股股權，取得時中恩公司之業主權益包括普通股股本 \$50,000 及保留盈餘 \$50,000，中恩公司可辨認淨資產之公允價值與其帳面金額相等，非控制權益按中恩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，大恩公司另以 \$56,000 取得小恩公司 80% 普通股股權，取得時小恩公司之業主權益包括普通股股本 \$40,000 及保留盈餘 \$30,000，小恩公司可辨認淨資產之公允價值與其帳面金額相等，非控制權益按小恩公司可辨認淨資產公允價值 20%（非控制權益之比例）衡量。大恩公司對中恩、小恩公司均具控制。



20X1 年度中，大恩集團僅有一筆集團內交易，即中恩公司於 20X1 年出售商品予小恩公司，售價\$8,000，成本\$5,000；小恩公司於 20X2 年度始將此項交易之全部商品售予第三方。

20X1 年 12 月 31 日大恩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	2,700	
	採用權益法之投資		2,700
	說明：大恩公司應依對中恩公司（產生損益之被投資者）之持股比例銷除未實現損益 $(\$8,000 - \$5,000) \times 90\% = \$2,700$ 。		



民國 110 年發布

企業會計準則公報第七號

企業合併及具控制之投資

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 採用集中測試以判定所取得資產之組合是否符合業務之定義

- 本例重點：於集中測試中決定所取得資產總額之公允價值。
- 引用條文：第七號公報第十七之六條。
- 適用情況：企業選擇採用集中測試以判定所取得活動及資產之組合是否符合業務之定義。
- 相關問答集：(110)基秘字第 216 號函。

大誠公司先前持有小平公司 20% 之股權。於 20X5 年 1 月 1 日，大誠公司再以 \$4,000,000 取得小平公司 50% 之股權，並取得對小平公司之控制。小平公司於收購日之資產及負債之公允價值如下：

現金及約當現金	\$2,000,000
建築物	10,000,000
可辨認無形資產	8,000,000
金融負債	14,000,000

小平公司另有源自與該等建築物及無形資產有關之暫時性差異之 \$3,200,000 遞延所得稅負債。

大誠公司決定小平公司於收購日之公允價值為 \$8,000,000，小平公司非控制權益之公允價值為 \$2,400,000（ $30\% \times \$8,000,000$ ），大誠公司先前已持有小平公司權益於收購日之公允價值為 \$1,600,000（ $20\% \times \$8,000,000$ ）。

大誠公司選擇採用企業會計準則公報第七號「企業合併及具控制之投資」（以下簡稱第七號公報）第十七之六條所訂定之集中測試，以判定所取得小平公司活動及資產之組合是否符合業務之定義。因此，大誠公司須決定所取得資產總額之公允價值。

大誠公司對於所取得資產總額之公允價值可以下列任一方法決定：(1)方法一：將移轉對價之公允價值加上所承擔之負債之公允價值，再排除現金及約當現金、遞延所得稅資產；(2)方法二：將各項可辨認資產之公允價值加上類商譽。

方法一

大誠公司計算所取得資產總額之公允價值為：

所支付對價之公允價值	\$4,000,000
+ 非控制權益之公允價值	2,400,000
+ 先前已持有權益之公允價值	1,600,000
+ 所承擔負債（遞延所得稅負債除外）之公允價值	14,000,000
- 所取得之現金及約當現金	(2,000,000)
- 所取得之遞延所得稅資產	—
= 所取得資產總額之公允價值	\$20,000,000

大誠公司所取得資產總額之公允價值為\$20,000,000。

方法二

大誠公司亦得以下列方式計算所取得資產總額之公允價值：

(a) 各項可辨認資產之公允價值：

建築物之公允價值	\$10,000,000
+ 可辨認無形資產之公允價值	8,000,000
(a) 小計	\$18,000,000

(b) 下列(i)超過(ii)之金額（即「類商譽」）

(i) 下列項目之彙總金額：

移轉對價之公允價值	\$ 4,000,000
+ 小平公司非控制權益之公允價值	2,400,000
+ 大誠公司先前已持有小平公司權益之公允價值	1,600,000
= (i) 小計	\$ 8,000,000

(ii) 所取得之可辨認淨資產之公允價值：

現金及約當現金	\$ 2,000,000	
+ 建築物	10,000,000	
+ 可辨認無形資產	8,000,000	
- 金融負債	(14,000,000)	
= (ii) 小計		6,000,000
(b) 小計 ((i)-(ii))		2,000,000
= 所取得資產總額之公允價值		\$20,000,000

(b)所提及之超過金額，係以類似於商譽原始衡量（依第七號公報第二十八條之規定）之方式決定。於決定所取得資產總額之公允價值時計入此金額，意謂集中測試係以受其所取得重大過程之價值影響之金額為基礎。對於取得之可辨認淨資產之公允價值（(b)(ii)）之計算，決定所取得淨資產之公允價值（\$6,000,000）時，不減除遞延所得稅負債且無須決定其金額。因此，於計算(b)時之金額（\$2,000,000）時，不包括源自遞延所得稅負債之影響數之商譽。

大誠公司所取得資產總額之公允價值為\$20,000,000，該金額已排除所取得之現金及約當現金之公允價值\$2,000,000，且不包括遞延所得稅資產（於此例中為零）。

依上述方法一或方法二計算之結果，大誠公司所取得小平公司資產總額之公允價值為\$20,000,000；其並未幾乎集中於小平公司之單一可辨認資產或一組相似可辨認資產，不符合集中測試。故大誠公司仍應執行第七號公報第十七之二條至第十七之五條所訂定之評估，以判定其所取得小平公司資產及活動之組合是否符合業務之定義。