

# 企業會計準則公報第六號參考範例草案

## 投資關聯企業及合資

### 徵 求 意 見 函

(有意見者請於 106 年 6 月 5 日前，將意見以電子郵件方式寄至 [cas@ardf.org.tw](mailto:cas@ardf.org.tw))

財 團 中 華 民 國 會 計 研 究 發 展 基 金 會  
法 人 企 業 會 計 準 則 委 員 會

# 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（已發布）

- **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：

$$(\$3,000,000) \times 30\% - (\$300,000 \div 5) = (\$960,000)。$$

20X1/12/31	減損損失 <sup>1</sup>	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

<sup>1</sup> 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 <sup>1</sup>		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

<sup>1</sup>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（已發布）

- 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表換算之兌換差額	20,000	
(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		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 <sup>1</sup>	22,500	
	採用權益法之投資		22,500

<sup>1</sup>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。

註：經濟部之商業會計項目表對借方科目之名稱為「3216 資本公積—採用權益法認列之投資股權淨值變動數」，為使此項目之意涵更為明確，此處借方係採證交所之會計科目代碼表中「3260」之科目名稱。

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，占 35%股權比例，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	採權益法認列之損益份額	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
<b>流動資產</b>		
現金	\$ 1,000,000	\$ 1,600,000
應收帳款淨額	2,000,000	500,000
存貨	1,000,000	1,500,000
	<u>4,000,000</u>	<u>3,600,000</u>
<b>非流動資產</b>		
採用權益法之投資	1,645,000	—
房屋及建築成本	3,000,000	2,300,000
累計折舊—房屋及建築	(1,000,000)	(230,000)
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>

<u>負債及權益</u>		
流動負債		
應付帳款	\$1,000,000	\$ 5,000,000
非流動負債		
長期借款	535,000	5,000,000
負債總計	1,535,000	10,000,000
權益		
股本		
普通股股本	6,000,000	50,000,000
保留盈餘		
未分配盈餘	160,000	(3,000,000)
其他權益	—	—
權益總計	6,160,000	47,000,000
負債及權益總計	\$ 7,695,000	\$ 57,000,000

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 <sup>1</sup>	1,800,000	500,000
採用權益法認列之損益份額 <sup>2</sup>	(105,000)	—
稅前淨利	95,000	(300,000)
所得稅費用 <sup>3</sup>	16,150	—
本期淨利	78,850	(300,000)
本期其他綜合損益（稅後淨額）	—	—
本期綜合損益總額	\$ 78,850	\$ (300,000)

<sup>1</sup> 立德公司之營業費用包括折舊與攤銷費用\$90,000及員工福利費用\$400,000；立信公司之營業費用包括折舊與攤銷費用\$50,000及員工福利費用\$100,000。

<sup>2</sup> 合資投資損失。

<sup>3</sup>  $\$95,000 \times 17\% = \$16,150$ 。另依所得稅法第39條之規定盈虧互抵為10年，惟立信公司經考慮並估計所有可取得之證據後認為其於未來10年內不會產生應課稅金額，故立信公司未認列所得稅利益。

## 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、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% 並喪失聯合控制且亦不具重大影響，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	
	採權益法認列之損益份額		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：20X3 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	
	採用權益法認列之損益份額		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保留權益作再衡量。

## 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但仍對立信公司具重大影響，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保留權益作再衡量。

20X2/12/31	採用權益法之投資	21,000	
	採用權益法認列之損益份額		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：第二十八條至第二十九條。
- 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，而僅具重大影響。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
	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 <sup>1</sup> —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	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	50,000	
	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 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，致對被投資公司具有重大影響而須改用權益法時，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。
- 適用情況：投資公司原投資之股權比例尚未達到對被投資公司具有重大影響力的程度，因而按備供出售金融資產處理，以後年度因為增加投資

比例，而須改用權益法時，投資公司選擇追溯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 年股東權益的變動如下：

日期	項目	普通股股本	法定盈餘公積	保留盈餘	股東權益合計
05/1/1	期初餘額	\$40,000,000	\$16,000,000	\$14,000,000	\$70,000,000
05/5/24	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)	
05/12/31	本期純益			15,000,000	15,000,000
05/12/31	期末餘額	\$44,000,000	\$17,400,000	\$16,600,000	\$78,000,000
06/5/24	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)
06/12/31	本期純益			18,000,000	18,000,000
06/12/31	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的 30%，持股比例增加為 40%。在此情況下，若無其他證據顯示謙益公司對弘如公司不具重大影響，則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
20X5/6/5	現金	700,000	
	股利收入		700,000
20X5/12/31	其他綜合損益—備供出售金融資產未實現損益 <sup>1</sup>	1,640,000	
	備供出售金融資產評價調整		1,640,000

20X5/12/31	其他權益—備供出售金融資產未實現損益 (結帳分錄)	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
20X6/6/5	現金	1,100,000	
	股利收入		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

<sup>1</sup> \$10,000,000 - (440,000 \* \$19) = \$ 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有重大影響之程度，因而按備供出售金融資產處理，以後年度因為增加投資比例，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 <sup>1</sup>	200,000	
	採用權益法之投資		200,000
	說明：調整攤銷 10% 之股權投資成本與取得股權淨值之差額。		

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 <sup>2</sup>		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 10%之股權投資成本與取得股權淨值之差額。		
	採權益法認列之投資損益 <sup>3</sup>	348,235	
	採用權益法之投資		348,235

<sup>1</sup> 原始投資 10%投資成本與股權淨值差額之攤銷 =  $\$10,000,000 - \$70,000,000 \times 10\% = \$3,000,000$ 。經分析該成本與股權淨值間差額係由於弘如公司的固定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，廠房設備的剩餘年限為 10 年。 $\$3,000,000 \times (2/3) \div 10 = \$200,000$ 。

<sup>2</sup> 改用權益法年度應認列之投資損益 =  $\$18,000,000 \times (10\% + 30\% \times (6/12)) = \$18,000,000 \times 25\% = \$4,500,000$ 。

<sup>3</sup> 30%投資成本與股權淨值差額之攤銷：  
 $\$31,680,000 - (\$78,000,000 - \$11,000,000 + \$18,000,000 \times (6/12)) \times 30\% = \$8,880,000$ 。

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：

$\$8,880,000 \times (2/3) = \$5,920,000$ 。

20X6 年攤銷之差額：

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

## 範例七 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價值。
- 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：\$1.25×240,000 股=\$300,000。		

華山公司另於除權基準日註記泰山公司股票增加 12,000 股（240,000 股×5÷100）。

## 範例八 投資時被投資公司普通股股東權益之計算

- 本例重點：計算投資時被投資公司普通股股東權益，以評估投資成本與股權淨值之差額。
- 引用條文：無。
- 適用情況：企業投資關聯企業或合資時，計算被投資企業之股東權益，以計算投資成本與股權淨值差額。

耀賢公司於 20X2 年 4 月 1 日投資賢德公司普通股 20%，具重大影響；另，假設賢德公司依「營利事業資產重估價辦法」應於其會計年度終了後第 2 個月之 1 個月內申請資產重估價之規定，於 20X2 年 2 月 15 日申請資產重估價。賢德公司 20X2 年普通股股東權益變動情形如下：

20X2/1/1	普通股股東權益	\$2,400,000
20X2/2/1	發放現金股利	(200,000)
20X2/2/1	發放股票股利（不影響股東權益之總額）	
20X2/2/1	現金增資	400,000
20X2/2/15	不動產、廠房及設備重估價利益 <sup>1</sup>	600,000
20X2/5/1	現金增資	400,000
20X2/12/31	20X2 年稅後純益	800,000
20X2/12/31	普通股股東權益	<u>\$4,400,000</u>

耀賢公司於 20X2 年 4 月 1 日投資時，賢德公司普通股股東權益：

$$\begin{aligned}
 &= \text{年初普通股股東權益} + \text{自年初至投資日之現金增資} - \text{自年初至投資日之現金} \\
 &\quad \text{股利} + \text{自年初至投資日之損益} + \text{投資當年度不動產、廠房及設備重估價利益} \\
 &= \$2,400,000 + \$400,000 - \$200,000 + \$800,000 \times 3 \div 12 + \$600,000 \\
 &= \$3,400,000
 \end{aligned}$$

<sup>1</sup> 我國目前不允許不動產、廠房及設備之續後衡量採重估價模式處理。假設係依「營利事業資產重估價辦法」辦理。

## 範例九 被投資公司對不動產進行重估價

- 本例重點：被投資公司對不動產進行重估價。
- 引用條文：無
- 適用情況：我國目前不允許不動產、廠房及設備之續後衡量採重估價模式處理。  
假設係依「營利事業資產重估價辦法」辦理。

程揚公司於 20X5 年 6 月 1 日投資揚堂公司普通股 25%，具重大影響，其投資成本與股權淨值間之差額係揚堂公司土地之公允價值 \$1,400,000 與原始成本 \$1,000,000 間之差異所產生。揚堂公司於 20X5 年 12 月 31 日對該土地進行重估價，評估該土地之公允價值為 \$1,400,000。由於程揚公司投資當時評估該土地之公允價值與 20X5 年 12 月 31 日揚堂公司對該土地進行重估價之公允價值相等，故程揚公司對於揚堂公司該筆土地之重估價無須作分錄。

## 範例十 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

沿範例一之情況一，假設誠信公司 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

慶誠公司 20X2 年有關投資之分錄如下：

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

慶誠公司對誠信公司之損失份額 =  $\$15,000,000 \times 0.3 + \$300,000 \div 5 = \$4,560,000$ ，超過其對誠信公司之權益 \$3,300,000，故應停止認列進一步之損失。如誠信公司後續產生利潤，慶誠公司僅得於所享有利潤份額超過未認列損失份額 \$1,260,000 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

假設慶誠公司對誠信公司另有長期應收款，帳面金額 \$1,000,000。慶誠公司 20X2

年有關投資之分錄如下：

20X2/12/31 採用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

慶誠公司對誠信公司之損失份額超過其對誠信公司之權益之部分\$1,260,000，應先沖銷慶誠公司對誠信公司之長期應收款，剩餘損失份額應停止認列。如誠信公司後續產生利潤，慶誠公司僅得於所享有利潤份額超過未認列損失份額\$260,000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，慶誠公司對誠信公司發生之損失在\$20,000,000之範圍內有代償義務，慶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。慶誠公司20X2年有關該投資之分錄如下：

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