www.pwc.com

## 企業會計準則公報最新問答 集及釋例說明

資誠聯合會計師事務所會計專業諮詢服務 會計專業諮詢服務 洪嘉謙 副總經理 2019年8月



本件資料內容僅供課程內部討論使用,非屬於對相關議題表示之意見,亦不得援引作為任何權利或利益主張之基礎。

此份資料未經編製者書面之同意,不得任意轉載或做其他目的之使用。

若有任何事實、法令或是政策之變更,編製者保留修正本件資料之權利。

## 講師簡歷

#### 學歷

國立政治大學會計研究所畢業私立輔仁大學會計系畢業

#### |經歷|

- 普華永道中天會計師事務所高級經理
- 會計研究發展基金會講師

#### |授課經歷|

- 企業併購
- 員工獎酬-員工福利及股份基礎給付
- 客戶合約收入
- ·T-IFRS與企業會計準則公報差異解析

#### 專長|

- 企業併購
- 員工獎酬-員工福利及股份基礎給付

## Agenda

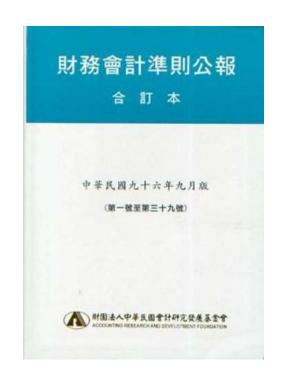
- 1. 企業會計準則公報簡介
- 2. 企業會計準則公報最新修正趨勢
- 3. 企業會計準則公報問答及釋例
- 4. 提問及討論

# 企業會計準則公報最新修正

企業會計準則公報簡介

1

#### 台灣一般公認會計原則發展趨勢-大小會計分流









證券發行人財務報告編製 準則第三條,所稱一般公 認會計原則,係指「經金 融監督管理委員會認可之 國際財務報導準則、國際 會計準則、解釋及解釋公 告」



非公開發 行公司



按商業會計處理準則第二條規定所稱之一般公認會計原則,係指「財團法人中華民國會計研究發展基金會所公開之各號企業會計準則公報及其解釋」

(經商字第一0四0二四一九000號)

#### 企業會計準則公報

# http://gcis.nat.gov.tw/mainNew/subclassNA ction.do?method=getFile&pk=613



# 企業會計準則公報最新修正

企業會計準則公報最新修正趨勢



#### 企業會計準則委員會工作計畫

- 107年度:
  - ✔ 企會第十二號及第十五號公報之修訂
    - ➤ 配合稅法修法,刪除<u>股東可扣抵帳戶餘額</u>及<u>稅額扣抵比率</u>資訊之揭 露。
    - ➤ 配合公司法修法,參考IAS32增訂<u>發行複合金融工具</u>(例如,可轉換公司債)之會計處理
  - ✓ 增訂企會第二十三號公報
    - ▶ 配合公司法修法,參考IFRS2增訂有關股份基礎給付交易之會計處理

#### 企業會計準則委員會工作計畫

- 108年度之預計工作計畫:
  - ✔ 企會第六號及第七號公報之修訂
    - ▶配合IASB修改IAS28、IFRS3及IFRS10,修訂企會第六號公報及第七號公報
  - ✓ 配合IFRS之修正新增企會問答集
    - ▶ 外幣交易與預收(付)對價
    - ▶ 借款成本
    - ▶ 實質上構成投資關聯企業或合資淨投資之一部分之長期權益
    - ▶ 針對未實現損失認列遞延所得稅資產
  - ✔ 檢討已發布之企會問答集

註:是否配合IFRS9、IFRS15及IFRS16修改EAS,仍待企會委員會評估

• 轉換公司債(Convertible bonds):

賦予債權持有人自發行日起屆滿一定時日後,於一定期間內按約定之轉換價格或轉換比率,將公司債轉換成發行公司普通股的權利。



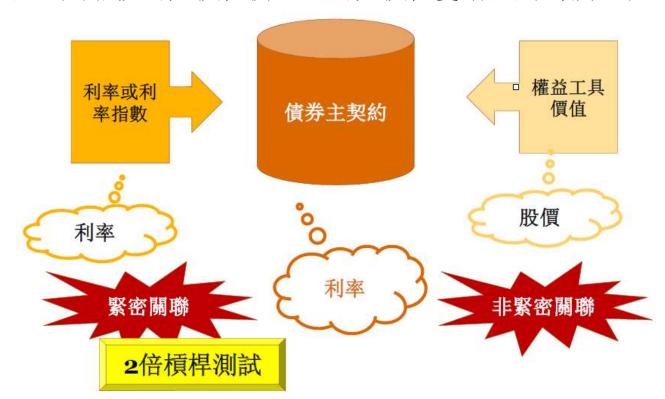
• 附認股權公司債(Warrant bonds):

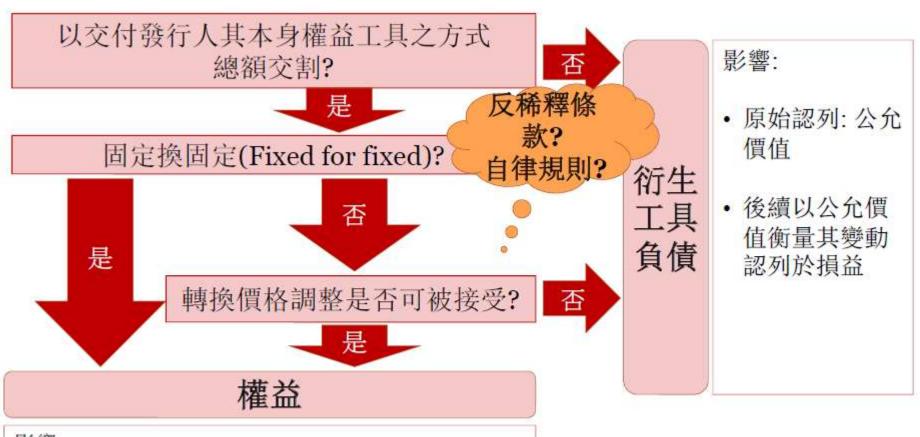
係指公司債附帶認股權憑證,賦予投資者得於一定期間依約定價格認購一定數量股票之權利,債券持有人於執行認股權後仍可繼續持有債券。



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:

- 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。
- 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
- 混合工具非按公允價值衡量且公允價值變動認列為損益者。

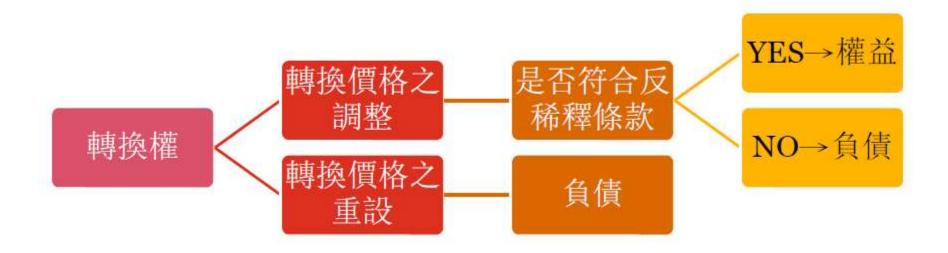




#### 影響:

- 原始認列: 剩餘價值
- 後續無須評價
- 轉換權被執行時無損益影響

- <u>約定反稀釋條款</u>之轉換公司債,其轉換權仍符合分類為權益之條件, 故此類轉換權應分類為權益。
- 約定將根據市價調整轉換價格之轉換公司債,無論其是否具反稀釋條款,其轉換權均不符合分類為權益之條件,故此類轉換公司債並未包含權益組成要素。



• 「中華民國證券商業同業公會承銷商會員輔導發行公司募集與發行有價證券自律規則」第十八條:

#### 調整後轉換價格=

公式-

調整前轉換價格×(已發行股數+(每股 繳款額×新股發行股數)÷調整前轉換 價格)÷(已發行股數+新股發行股數)



公式二

調整前轉換價格×(已發行股數+(每股 繳款額×新股發行股數)÷每股時價)÷(已發行股數+新股發行股數)



• 分離混合工具或複合工具之順序:

 Step1: 衍生工具(不含權益要素)

 Rac
 表表

 Step2: 主契約

 Step3: 權益要素(剩餘價值)

• 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。

癸公司於20X1年1月1日發行4,000張面額\$1,000之三年期轉換公司債,發行總金額為\$4,000,000,票面利率為年息5%,自發行日起每年付息一次,另發生直接交易成本\$8,000(債券印刷費、承銷商佣金等)。每張公司債得於到期日前之任何時間轉換為10股普通股。該公司債發行時,相同條件但不可轉換之公司債,其市場利率應為10%。

試作癸公司20X1年公司債之相關會計分錄。

20X1/1/1

現金 4,000,000

應付公司債折價 497,370

應付公司債 4,000,000

資本公積-認股權 497,370

負債組成部分公允價值:

\$4,000,000Xp<sub>3,10%</sub>(本金之複利現值)+4,000,000X5%xP<sub>3,10%</sub>(利息之複利現值)=\$3,502,630

權益組成部分:

\$4,000,000-3,502,630=\$497,370

#### 20X1/1/1

應付公司債折價

7,040

資本公積-認股權

960

現金

8,000

直接交易成本\$8,000應按前述價款分攤比例分攤至負債及權益組成部分 20X1/12/31

利息費用

352, 355

現金

200,000

應付公司債折價

152, 355

考量直接交易成本之分攤後,重新計算有效利率(i=10.08%)

利息費用=(\$3,502,630-\$7,040) X10.08%=\$352,355

- 可轉換為企業固定數量普通股之債務工具於到期轉換時
  - ▶ 負債組成部分:除列並將其認列為權益。(到期轉換時並不會產生利益 或損失)(107-442)
  - ▶ 原權益組成部分: 仍應列為權益。
- 企業於到期日前藉由<mark>提前贖回</mark>或再買回而清償可轉換工具:
  - ▶ 負債組成部分: 支付對價(含交易成本)-帳面金額→差額認列為損益
  - ▶ 原權益組成部分: 支付對價(含交易成本)-帳面金額→差額認列為權益

(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,分攤方法同發行時相同)

乙公司於20X1年1月1日按面額發行\$2,000之三年期轉換公司債,票面利率為10%,到期日為20X3年12月31日,此轉換公司債可以每股\$25之轉換價格,轉換為乙公司之普通股。自發行日起每半年付息一次。假設乙公司於20X1年1月1日發行三年期相同條件但不可轉換之公司債,其市場利率應為12%。

20X2年1月1日,乙公司以公允價值\$2,700自市場買回所發行之轉換公司債。假設乙公司於20X2年1月1日發行二年期相同條件但不可轉換之公司債,其市場利率應為8%。

試作乙公司20X1年及20X2年公司債之相關會計分錄。

20X1/1/1

現金 2,000

應付公司債折價 98

應付公司債 2,000

資本公積-認股權 98

負債組成部分公允價值:

\$2,000 $Xp_{6,6\%}$ (本金之複利現值)+2,000 $X5\%xP_{6,6\%}$ (利息之複利現值)=\$1,902權益組成部分: \$2,000-1,902=\$98

	20X1/6/30	20X1/12/31
利息費用	114	115
現金	100	100
應付公司債折價	14	15

20X1/6/30 利息費用=\$1,902X6%=\$114 20X1/12/31 利息費用=(\$1,902+14)X6%=\$115

#### 20X2/1/1

應付公司債 2,000

債券收回損失 142

資本公積-認股權 98

資本公積-庫藏股票交易 529

應付公司債折價 69

現金 2,700

20X2/1/1 負債組成部分公允價值:

\$2,000Xp<sub>4,4%</sub>(本金之複利現值)+2,000X5%xP<sub>4,4%</sub>(利息之複利現值)=\$2,073

20X2/1/1 權益組成部分: \$2,700-2,073=\$627

#### 自市場上買回:

負債組成部分: \$2,073-(1,902+14+15)=\$142(損失)

權益組成部分: \$627-\$98=\$529(權益調整)

#### 誘導轉換:

• 企業於修改條款之日,持有人依<u>修訂後條款轉換可收取對價之公允價值</u>, 與持有人若依<u>原條款轉換可收取對價之公允價值</u>兩者之差,應認列為<u>損失</u>。

丙公司於20X1年1月1日發行面額\$2,000,000之轉換公司債,票面利率為10%,轉換價格為每股\$25,20X2年1月1日,丙公司為誘導轉換,使其轉換公司債持有人立即轉換所持有之公司債,仍修改發行條件,約定若於20X2年3月1日前轉換(60天內)者,轉換價格降為\$20。丙公司於修改發行條件當日之普通股市價為\$50。

試計算丙公司因進行誘導轉換所應認列之損失。

修改發行條件後須發行之普通股股數	\$2,000,000/20=100,000
修改發行條件前須發行之普通股股數	\$2,000,000/25= 80,000
須額外發行之普通股	100,000-80,000=20,000
當日股價	\$50
須額外增加之成本(損失)	\$50X20,000=\$1,000,000

#### 權益交割之股份基礎給付交易:

- 係指有下列任一情況之股份基礎給付交易:
  - 1) 企業取得商品或勞務,以其本身權益工具(包含股份或認股權)作 為對價
  - 2) 企業取得商品或勞務,但不負有向提供者交割該交易之義務。

#### 現金交割之股份基礎給付交易:

係指一項股份基礎給付交易,企業於該交易取得中商品或勞務,而發生移轉現金或其他資產予該等商品或勞務提供者之負債,其金額以企業或集團另一企業之權益工具(包含股份或認股權)之價格(價值)為基礎。

#### 給與日:

- 企業與另一方(包含員工)同意股份基礎給付協議(即對於該協議之條款及條件有共識)之日。
  - ▶ 一方提議且另一方接受該提議為同意(有共識)
    - ✔ 明確同意(如簽訂合約)
    - ✓未明確同意(與員工之股份基礎給付協議,通常以員工開始提供 勞務作為同意之證據)
- 於給與日,企業同意若約定既得條件達成時,賦予對方對現金、其他資產或企業權益工具之權利。
- 若該協議須經核准(如須經董事會通過),則核准日為給與日
- 如員工服務提供日在給與日之前,企業應自取得該服務提供日起估計股份基礎給付的公允價值,並同時認列服務相關成本,於後續達成給與日條件
- 時修正對之前公允價值的估計,推延調整入帳

既得條件:係指在股份基礎給付協議下,決定企業是否已取得商品或勞務而使對方有權取得現金、其他資產或企業權益工具之條件。

既得條件或為<u>服務條件</u>,或為<u>績效條件</u>。

- 服務條件:係指要求對方完成向企業提供特定期間之服務之條件。如對方(無論任何理由)在既得期間終止提供服務,則未滿足此條件。
- 績效條件:
  - ➤ 要求對方完成<u>特定期間之服務</u>並達成<u>特定績效目標</u>之條件。
  - ▶ 達成績效目標之期間,不得超過服務期間結束日,得始於服務期間之前(但績效目標之開始日須未明顯早於服務期間開始日)。
  - > 績效目標為
    - ► (1)企業本身(或集團其他個體)之營運或活動或
    - ▶ (2)企業本身(或集團其他個體)之權益工具(如股份或認股權) 之價格(價值)→市價條件。
    - ➤ 績效目標可與企業整體或企業(或集團)之某一部分(諸如一部 門或個別員工)之績效有關。

- 市價條件:
  - ➤ 權益工具之行使價格、既得或可行使性所依據之績效條件與企 業本身(或集團其他個體)權益工具市價(價值)有關者。
  - ▶ 市價條件亦要達成服務條件。

服務條件	員工繼續服務3年	
績效條件	員工繼續服務3年且未來3年每年皆達成特定銷售目標	
市價條件	員工繼續服務3年且3年後企業股價達到100元	
非既得條件	員工必須購買10張股票並持有3年,公司就會給予相同張數之股票	

如市價標的為台股加權指數為市價條件或非既得條件?

#### 員工酬勞成本計算公式:

累計酬勞成本

= [A]x[B]x[既得期間的%]

A = 所給與權益工具在給與日每單位公允價值;

B = 在資產負債表日,預期在既得期間結束時達成非市價既得條件之總權益工 具數量。



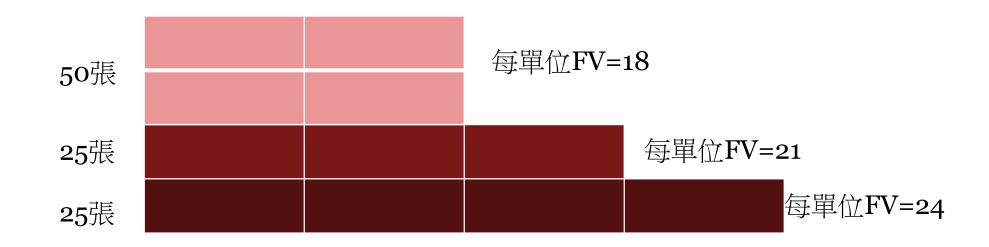
#### 原則:費用/成本在既得日後不得迴轉

企業已依公允價值認列所取得商品或勞務,並認列相對之權益增加者,於「既得日」後,不得再調整該商品或勞務原認列金額,但得作權益科目間之調整。

例如,若員工放棄「已既得」之權益工具或未執行認股權,企業不應迴轉已認列之金額,但得作權益科目間之調整。

### EAS23-分期既得員工獎酬計畫IFRS2.IG11

企業給與員工認股權憑證,當員工服務滿二年,員工既得50張,當員工 服務滿三年,員工既得75張,當員工服務滿四年,員工既得100張。



108年度 109年度 110年度 111年度

108年度費用=50x18x1/2+25X21X1/3+25X24X1/4=775

Question: A公司與員工簽訂之股份基礎給付協議中已明定認股價格調整公式, A公司普通股股份後續發生變動時(即辦理盈餘轉增資、資本公積轉增資及股票分割等),認股價格將依合約中所訂之公式自動調整,此是否為EAS23所述修改合約條款或條件? (107-450)

#### Answer:

- 1)企業之股份基礎給付協議若因辦理盈餘轉增資、資本公積轉增資及股票分割等情況進行調整,致使行使價格或認購股數產生變動,屬實質反稀釋條款者,非屬EAS23所述之修改合約條款或條件;
- 2) 非屬實質反稀釋條款者,不論該變動是否係依合約中所訂之公式自動調整,均應視為修改合約條款或條件,而依EAS23. 20-24之規定處理。

#### 集團企業間之股份基礎給付交易

## 收取勞務 企業

- 收取勞務企業符合下列兩種情形之一者,應為權益交割 股份基礎給付交易:
  - 給與之報酬係其本身之權益工具
  - 企業未負有交割此股份基礎給付交易之義務
- 不符合上述情況者,皆為現金交割股份基礎給付交易。

## 交割交易 企業

- 交割股份基礎給付交易之企業,僅於以其本身權益工具 交割時,應認列此交易為權益交割股份基礎給付交易。
- 不符合上述情況者,皆為<mark>現金交割</mark>股份基礎給付交易。

註: 收取勞務之企業所認列之金額可能與合併集團或交割該股份基礎給付交易之集團另一企業所認列之金額不同。(例如,母公司給與子公司員工,子公司之股份)

#### 母公司以其本身之權益工具給與子公司之員工

合併報表觀點:合併公司提供權益工具以換取員工提供之勞務,故係屬<mark>權益交</mark> 割之股份基礎給付交易。

母公司觀點: 母公司負有提供母公司本身權益工具以向子公司員工交割該交易之義務,在母公司應視為權益交割之股份基礎給付交易。(視為母公司出資) 子公司觀點: 子公司未負有提供其母公司權益工具予其員工之義務,故子公司

#### 會計處理:

視為權益交割之股份基礎給付交易。

- 合併報表應認列所取得之勞務並相對調整適當的權益項目
- 母公司則應依持股比例認列長期股權投資,並相對調整適當權益項目。
- 子公司應認列所取得之勞務以及相對之股東出資。

#### 母公司以其本身之權益工具給與子公司之員工

員工可能於既得期間內轉調至集團內之另一家子公司

 各子公司應依母公司與該員工原始股份基礎給付協議給與日之權益工 具公允價值以及該員工於既得期間內服務於各子公司之比例, 衡量自 該員工取得之勞務。

該員工轉調至其他子公司後若未符合市價條件以外之其他既得條件(如在服務期間完成前自集團離職)。

- 各子公司應調整以往所認列之勞務金額。(尚未既得)
- 各子公司所認列取得該員工勞務之累積金額為零。

### 釋例-母公司以其本身之權益工具給與子公司之員工

Q: 甲公司係乙公司之母公司,持股比例為100%。其於第1年初與乙公司 之100位員工訂定一股份基礎給付協議,甲公司給與乙公司100位員工各300 股甲公司之股票,甲公司於給與日之估計每股公允價值為\$25,若乙公司員 工繼續服務3年,則該股票可於第3年底既得。若乙公司員工如預期於3年內 並未離職,甲公司於第3年底以每股買回價格\$24之庫藏股票轉讓予乙公司之 員工。試作甲公司及乙公司之會計分錄。

# 釋例-母公司以其本身之權益工具給與子公司之員工(續)

 A: 甲公司(母公司)

 第一年

 採權益法之長期股權投資
 250,000 (100X300X25X1/3)

 資本公積-股份基礎給付
 250,000

 第二年
 採權益法之長期股權投資
 250,000

 資本公積-股份基礎給付
 250,000

 第三年
 採權益法之長期股權投資
 250,000

250,000

資本公積-股份基礎給付 750,000

資本公積-股份基礎給付

庫藏股票 720,000 (100X300X24)

資本公積-庫藏股票交易 30,000

# 釋例-母公司以其本身之權益工具給與子公司之員工(續)

A: 乙公司(子公司)

第一年

薪資費用 250,000 (100X300X25X1/3)

資本公積-股份基礎給付 250,000

第二年

薪資費用 250,000

資本公積-股份基礎給付 250,000

第三年

薪資費用 250,000

資本公積-股份基礎給付 250,000

#### 子公司以其本身之權益工具給與母公司之員工

合併報表觀點:合併公司提供權益工具以換取員工提供之勞務,故係屬<mark>權益</mark> 交割之股份基礎給付交易,另子公司因股份基礎給付交易所產生之權益增加 係屬非控制權益享有,故應增加非控制權益

母公司觀點: 母公司未負有提供其子公司權益工具予其員工之義務,故母公司視為權益交割之股份基礎給付交易。

<u>子公司觀點:</u>子公司負有提供子公司本身權益工具以向母公司員工交割該交易之義務,在子公司應視為<u>權益交割</u>之股份基礎給付交易。(視為子公司盈餘分派)

#### 會計處理:

- 合併報表應認列所取得之勞務並相對調整適當的權益項目(非控制權益)
- 母公司則應認列所取得之勞務以及相對調整長期股權投資
- 子公司應認列盈餘分派以及相對調整適當權益項目

# 子公司以其本身之權益工具給與母公司之員工

#### 背景

乙公司係甲公司持股100%之子公司。其於第1年初與甲公司之100位員工訂定一股份基礎給付協議,乙公司給與甲公司100位員工各300股乙公司之股票,乙公司於給與日之估計每股公允價值為\$25,若甲公司員工繼續服務2年,則該股票可於第2年底既得。若甲公司員工如預期於2年內並未離職,乙公司於第2年底將每股買回價格\$24之庫藏股票轉讓予甲公司之員工。試作甲公司及乙公司之會計分錄。

分錄	母公司-甲	子公司-乙
第一年	薪資費用 375,000 長期股權投資 375,000 (100*300*25*1/2=375,000)	保留盈餘 375,000 資本公積-員工認股權 375,000
第二年	薪資費用 375,000 長期股權投資 375,000	保留盈餘 375,000 資本公積-員工認股權 375,000
		資本公積-員工認股權 750,000 庫藏股 720,000 資本公積-庫藏股票交易 30,000

## EAS6修正-VCO豁免

- 企業屬<u>創業投資組織</u>、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,或透過該等個體持有對<mark>關聯企業</mark>或<u>合資</u>之投資時,<u>得選擇</u>依EAS15之規定,<u>按公允價值衡量該投資,其公允價值變動列入損益</u>。
- 上述之選擇,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。

創業投資組織 投資關聯企業/合資



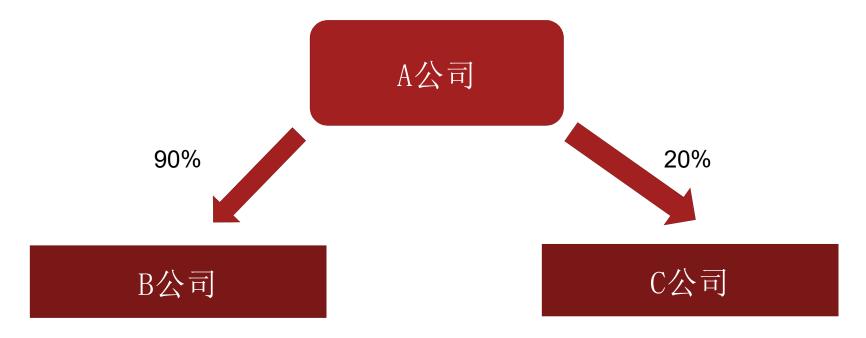
權益法

(依每一關聯企業/合資分別選擇)



公允價值 變動入損益

### EAS6修正-側流交易



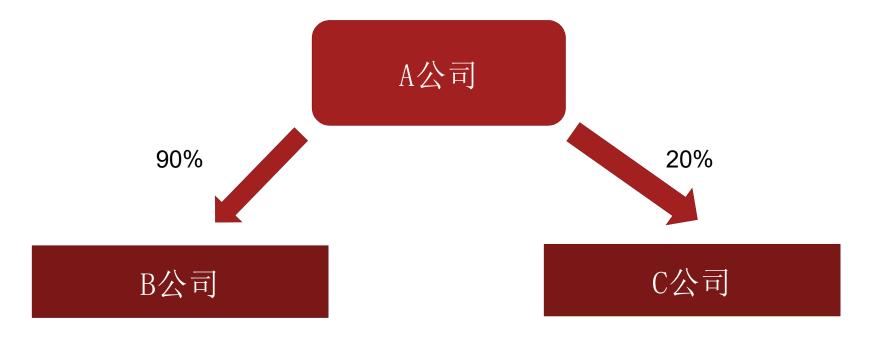
B公司於20X1年將成本\$240,000之商品以\$400,000出售予C公司,該交易於A公司認列B公司損益時應如何沖銷該損益?

借:採用權益法認列之損益份額 28,800

貸: 採用權益法之投資 28,800

(\$400,000-240,000)X20%X90%=\$28,800

### EAS6修正-側流交易



C公司於20X1年將成本\$240,000之商品以\$400,000出售予B公司,該交易於A公司認列C公司損益時應如何沖銷該損益?

借:採用權益法認列之損益份額 3

貸:採用權益法之投資

(\$400,000-240,000)X20%=\$32,000

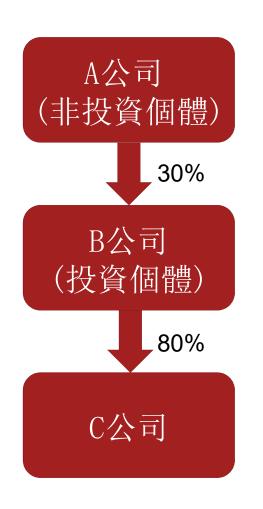
32,000

32,000

### EAS6修正-投資個體之豁免

- 非投資個體之企業,當其投資之關聯企業或合資為投資個體時,於採 用權益法會計處理時得作**會計政策選擇** 
  - 1) 企業可以選擇保留適用於投資個體關聯企業或合資之公允價值衡量,或
  - 2) 於投資個體關聯企業或合資之層級中執行採用權益法以取代原先 公允價值衡量之作法
- 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。

### EAS6修正-投資個體之豁免

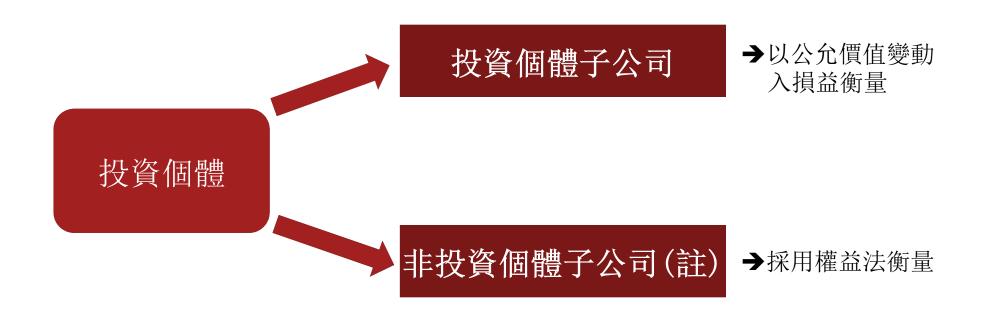


A公司認列B公司損益時,得選擇:

- 1) B公司對C公司採公允價值變動入損益衡量
- 2) B公司對C公司採權益法衡量

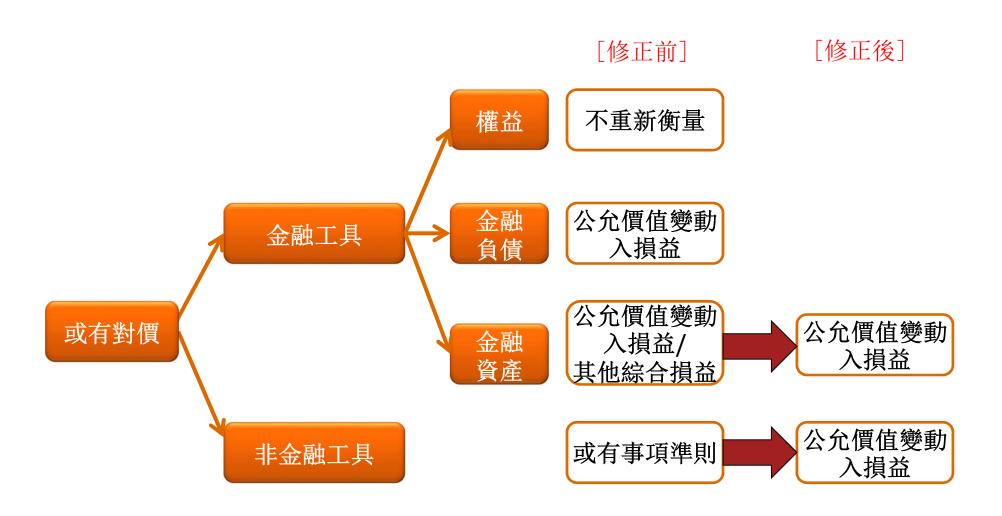
B公司為投資個體對C公司僅能採用 公允價值變動入損益衡量

# EAS7修正-投資個體



註:當該子公司之主要目的及活動係為提供投資個體之投資相關服務予母公司或第三者時

# EAS7修正-或有對價



# 企業會計準則公報修正

企業會計準則公報問答及釋例



#### 會計政策變動

下列情況非屬會計政策變動:

- 1. 交易、其他事項或情況之實質不同於先前發生者,所採用之會計政策。
- 2. 對過去未發生或發生但不重大之交易,其他事項或情況,所採用之新會計政策。
- 3. 當某特定資產之公允價值無法可靠衡量,而從公允價值模式變更為成本模式;反之亦然。

(EAS4.9)

#### 會計政策變動

A公司購買\$90,000之設備,用於生產商品且預期該設備使用期間超過一期,符合不動產、廠房及設備之定義。對於資產總額為\$20,000,000之A公司而言,將該支出列為當期費用或資產處理對財務報表整體影響並不重大,故A公司決定將其作為當期費用。續後因金融風暴影響,A公司業務大幅衰退,為因應經營環境之變化,A公司進行組織調整,資產總額縮減為\$1,000,000,若購入\$90,000以上之設備符合不動產、廠房及設備之定義,且對財務報表整體影響重大,應將其認列為不動產、廠房及設備,並採用適當方法提列折舊。

前述A公司組織調整後所採用之新會計政策,依EAS4.9.1.2之規定,非屬會計政策變動,無須追溯適用。

#### 會計政策變動

B公司購買\$90,000之設備,用於生產商品且預期該設備使用期間超過一期,符合不動產、廠房及設備之定義。購買當時B公司之資產總額為\$1,000,000,B公司依EAS8之規定將該設備認列為資產,並於後續期間提列折舊費用。

續後B公司業務逐年擴展,資產總額已成長\$20,000,000,其再購入 \$90,000之設備用於生產商品,雖預期該設備使用期間超過一期,符合不 動產、廠房及設備之定義,惟對於資產總額\$20,000,000之B公司而言, 將該支出列為當期費用或資產處理,對財務報表整體影響由重大變為不 重大,故B公司決定將其作為當期費用,此項針對不重大交易改採費用化 之會計政策依EAS4.9.1.1之規定,非屬會計政策變動,無須追溯適用。

# 對關聯企業與合資之長期權益

問題的開始: 是否屬EAS15的範圍? 構成對關聯企業或合資

採用權益法處理之關聯企業或合資之權益



適用EAS6權益法



實質上構成對關聯企業或合資 淨投資之一部分之長期權益



無清償計畫 之長借

適用EAS15



適用EAS6.25(權益沖銷至零為限)及20-21之減損規定

# 對關聯企業與合資之長期權益

	長期應收款100	被投資公司損益(持股比例40%)	認列權益法之 投資損益	權益法餘額 (原始投資 100)
Year 1	90	50	20	120
Year 2	70	-200	-80	40
Year 3	50	-250	-100	O
Year 4	60	0	0	0

#### 背景:

對被投資公司除上述長期權益性質之應收款外,無額外法定或推定義務長期應收款為附息借款,年利率4%

#### 停止認列對關聯企業之損失

A公司於20X1年1月1日以\$4,500,000購入B公司流通在外普通股1,000,000股之30%,經評估A公司對B公司具重大影響但不具控制。 20X1年1月1日B公司普通股股東權益為\$15,000,000。

B公司於20X1年之淨損為\$4,000,000,故A公司20X1年底認列採權益法之 投資損失為\$1,200,000。

B公司於20X2年發生淨損\$15,000,000。

試作: A公司20X2年之分錄

#### 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

註: \$15,000,000X30%=\$4,500,000>\$3,300,000(\$4,500,000-1,200,000)

# 停止認列對關聯企業之損失

同上頁情況,但A公司對B公司另有長期應收款,帳面金額\$1,000,000。 試作:A公司20X2年之分錄

#### 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

#### 停止認列對關聯企業之損失

#### EAS

原則上損失之認列以對該公司之權益(包括投資及實質上構成對被投資公司淨投資之長期權益,但不包含應收帳款)帳面餘額降至零為限,除非有法定或推定代被投資公司支付之義務。(EAS6.25 and 26)

#### 財務會計準則公報

- 1. 原則上損失之認列以對該公司 投資及墊款之帳面餘額降至零為 限,但有下列情形之一者,應按 持股比例繼續認列投資損失
- a) 投資公司<u>意圖繼續</u>支持被投資 公司
- b)被投資公司之虧損係屬短期性 質,有充分之證據顯示將於未來 短期內回復獲利之營運。

### 處分關聯企業或合資

Question:企業會計準則公報第六號「投資關聯企業及合資」第三十一條規定,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。企業於處分某一關聯企業或合資時,對於前述與該投資相關之未按持股比例認購新股所產生之資本公積應如何處理?

#### Answer:

企業於處分某一關聯企業或合資之投資並未喪失重大影響或聯合控制時,對與該投資相關之未按持股比例認購新股所產生之資本公積,應按處分比例轉列損益。

#### 處分子公司

Question:企業會計準則公報第七號「企業合併及對子公司之投資」第十一條規定,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。企業於處分對子公司之投資並喪失控制時,對先前權益交易所認列之資本公積應如何處理?

#### Answer:

企業於處分子公司之投資並喪失控制時,對先前權益交易所認列之資本公積不作調整,即不得轉列為損益或保留盈餘。

#### 裝潢期間租金支出

Question: A公司承租一棟建築物作為辦公場所,裝潢期間為三個月。A公司於裝潢期間所發生之租金支出是否可予資本化為不動產、廠房及設備? (108-130)

#### Answer:

- 1) EAS8. 10規定,不動產、廠房及設備之成本包括購買價格、使資產達到預期運作 方式之必要狀態及地點之直接可歸屬成本,以及拆卸、移除該項目及復原其所在 地點之原始估計成本。
- 2) 問題所述之建築物已可供使用,而A公司裝潢期間所發生之租金支付係為取得租 賃標的物該期間之使用效益,其效益隨租期經過而耗用,故裝潢期間之租金支出 應認列為費用。

### 借款成本資本化

Question: 計算符合資本化條件之借款成本金額時,若符合要件之資產已達預定使用或出售狀態,為取得該資產而特地舉借之借款係屬一般性資金或專案借款資金?

#### Answer:

- 1)依EAS11.4之規定,直接可歸屬於取得、建造或生產符合要件之資產之借款成本,係指符合要件之資產若未發生購置、建造或生產支出,即可避免之借款成本。依EAS11.11之規定,使符合要件之資產達預定使用或出售狀態之幾乎所有必要活動已完成時,應停止借款成本之資本化。
- 2) 計算符合資本化條件之借款成本金額時,若企業為取得符合要件之資產而特地 舉借之借款於該資產達到預定使用或出售狀態後仍流通在外,該借款即成為一般 性資金之一部分。

### 減損之補償

Q: 甲公司之主要營運廠房及設備於20X1年12月31日在火災中全數燒毀,當時廠房及設備帳面金額為\$600,000(成本\$1,000,000-累計折舊\$400,000)該公司至20X2年6月1日方確認自保險公司可收取之保險金理賠為\$1,000,000(包括重建成本\$800,000及營運損失\$200,000),並於20X2年6月30日收到來自保險公司之理賠款。於20X2年7月31日,廠房及設備實際重建成本為\$900,000。試作甲公司之會計分錄。

EAS8. 26:企業因不動產、廠房及設備項目之減損、損失或廢棄,而自第三方取得之補償,應於補償「可收取」時認列為損益。

# 減損之補償

A: 甲公司	
20X1/12/31	
其他損失	600,000
累計折舊-廠房及設備	400,000
廠房及設備-成本	1,000,000
20X2/6/1	
其他應收款	1,000,000
其他收入	1,000,000
20X2/6/30	
現金	1,000,000
其他應收款	1,000,000
20X2/7/31	
廠房及設備-成本	900,000
現金	900, 000

#### 可減除暫時性差異之疑義

Question: A公司以\$1,000,000購買面額為\$1,000,000之五年期固定利率債務工具,並按公允價值衡量該債務工具。於第2年年底,因市場利率上升,該債務工具之公允價值降至\$918,000。

該債務工具之任何利益(損失)僅於實現時始為應課稅(可減除);債務工具出售或到期所產生之利益(損失)於報稅上之計算為所收取之金額與該債務工具原始成本間之差額。因此,該債務工具之課稅基礎為其原始成本。

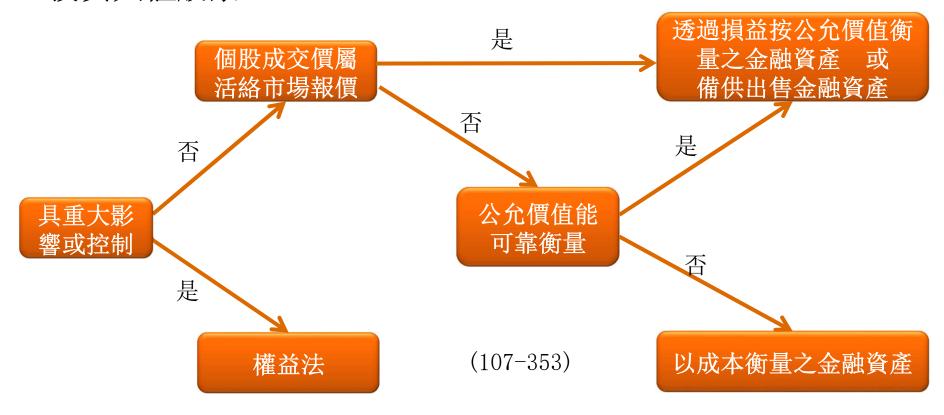
A公司若繼續持有該債務工具,很有可能將收取所有合約現金流量。該債務工具於 第2年年底是否產生可減除暫時性差異?

#### 可減除暫時性差異之疑義

#### Answer:

- 1) 依EAS12. 4之規定,可減除暫時性差異之存在僅取決於報導期間結束日資產之帳面金額與其課稅基礎間之比較,而不受帳面金額可能未來變動影響。
- 2) 問題所述A公司所持有按公允價值衡量且課稅基礎維持為原始成本之固定利率債務工具,於第2年年底按公允價值衡量之帳面金額低於原始成本時,會產生可減除暫時性差異\$82,000(\$1,000,000-\$918,000),無論A公司係預期透過出售或繼續持有以回收該債務工具之帳面金額,或該債務工具之發行人是否很有可能將支付所有合約現金流量,A公司應在其很有可能有課稅所得以供使用之範圍內,認列相關遞延所得稅資產。

### 投資興櫃股票



活絡市場:係指有充分頻率及數量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。

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。

#### 可賣回轉換公司債

Question: A公司發行可賣回轉換公司債,並依EAS15之規定,將轉換選擇權分類為權益工具,將賣回權分類為透過損益按公允價值衡量之金融負債,公司債則按攤銷後成本衡量。若A公司所發行可賣回公司債之持有人逾期未行使該賣回權,其會計處理為何? (107-441)

#### Answer:

問題所述A公司可賣回轉換公司債之持有人若未於約定賣回日行使賣回權,A公司應於約定賣回日按公允價值衡量該賣回權,並依EAS15.20-22條之規定除列該金融負債,將其帳面金額認列為損益。

#### 可賣回轉換公司債

Question: A公司發行可賣回轉換公司債,並依EAS15之規定,將轉換選擇權分類為權益工具,將賣回權分類為透過損益按公允價值衡量之金融負債,公司債則按攤銷後成本衡量。可賣回轉換公司債之持有人行使賣回權時,A公司之會計處理為何? (107-443)

#### Answer:

問題所述可賣回轉換公司債之持有人行使賣回權時,A公司依EAS15.32之規定調整負債組成部分之帳面金額,該調整後之帳面金額即應相當於賣回權之執行價格,其與原帳面金額之差額應認列為損益。

另依EAS15.45-7之規定處理時,負債組成部分之公允價值將近似於賣回價格。故A公司可直接將所支付之現金視為全數用以清償負債組成部分,而將相關轉換權視為被放棄而失效。賣回價格與負債組成部分帳面金額之差額應認列為當期損益,原認列為「資本公積-認股權」之轉換權,應轉列為其他適當之資本公積項目。

## 外幣換算及預收付價金

#### **EAS 22.9**

• 外幣交易之原始認列,應以外幣金額依『交易日』功能性貨幣與外幣間之即期匯率換算為功能性貨幣記錄。

如何決定交易日??

#### Q: 哪一天為此交易之交易日?

3/1 簽訂一份以美金計 價的購貨合約

4/15 交貨驗收

4/1 預付價金US\$1,000

### 外幣換算及預收付價金

- ●若企業於外幣交易中預先支付或收取外幣對價而認列非貨幣性項目,於決定原始認列相關資產、費損或收益(或其部分)使用之匯率時,應以企業預先支付或收取外幣對價所產生之非貨幣性資產或非貨幣性負債之原始認列日(通常為企業預先支付或收取外幣對價之日)作為交易日。
- ●若有多筆預收或預付對價,企業應就每一筆預收或預付之對價決定交易 日。
- ●企業應對本問答集發布之報導期間開始日以後原始認列之資產、費損或收益(或其部分)推延適用本問答集之內容。

### 外幣換算及預收付價金

#### **A**:

因4/1已預付貨款,交付外幣,須認列非貨幣性項目,因此4/1為EAS 22.9所稱之交易日。

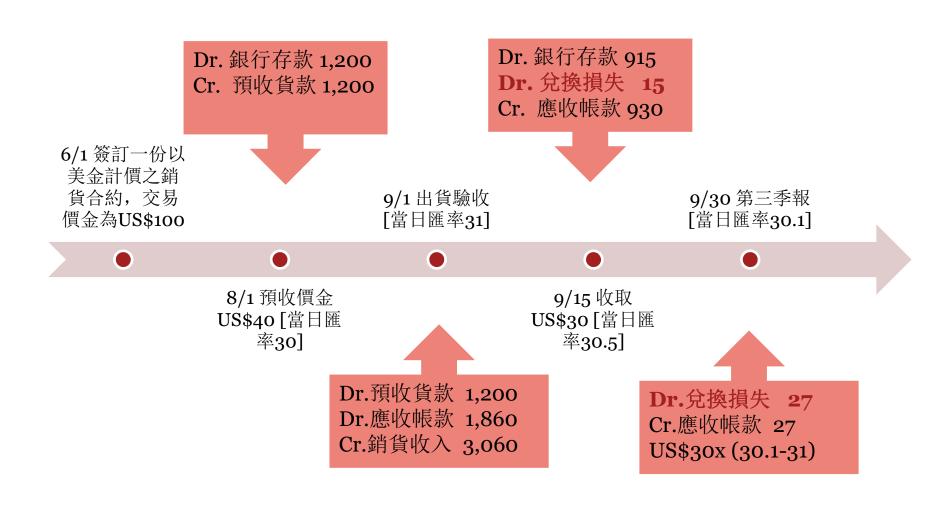
4/1預付US\$1,000時,以當日之匯率換算,認列為預付貨款[非貨幣性資產]

• 於每一報導期間結束日,以歷史成本衡量之外幣非貨幣性項目,應以交易日之匯率換算,因此續後無兌換差異。

4/15交貨驗收時,將已認列之預付貨款轉列存貨

• 存貨帳列金額即為預付貨款當日匯率換算之金額。

### 外幣換算及預收付價金



### 員工認股權憑證-公允價值無法可靠衡量

- 企業在無法依EAS23「股份基礎給付」第12條至第16條之規定可靠衡量 所給與權益工具之公允價值之<mark>罕見情況下</mark>,應依EAS23第18條至第19條 之規定採用<u>內含價值法</u>。
- 內含價值係指對方有權(有條件或無條件)認購或有權取得之股份之公 允價值與對方為取得該等股份所須(或將須)支付價格(如有時)間之差 額。
- 該股份之公允價值之衡量得參照其<u>淨值</u>。

(107 - 445)

#### 股份基礎給付

- 企業對於企業合併中有關股份基礎給付交易之衡量,應參照國際財務報 導準則第3號「企業合併」中對衡量股份基礎給付交易之例外規定處理。
- 企業應依EAS23「股份基礎給付」規定之方法,於收購日衡量與被收購者之股份基礎給付交易相關之負債或權益工具,或與以收購者之股份基礎給付交易替代被收購者之股份基礎給付交易相關之負債或權益工具。

(107-446)



### 員工酬勞會計處理

● 依當年度獲利狀況估列員工酬勞費用

借:薪資費用 XXX

貸: 其他應付款 XXX

● 以現金支付員工酬勞

借: 其他應付款 XXX

貸: 現金 XXX

● 以發行新股支付員工酬勞

借: 其他應付款 XXX

 貸: 股本
 XXX

 貸: 資本公積
 XXX

▶ 若員工酬勞金額於次年度通過發布財務報表日後有變動,應依會計估計變動之 規定,將該變動之影響認列於次年度損益。(107-447)

#### 現金增資依法由員工認購之給與日

#### 給與日

- 須為現金增資之認購價格及股數均已確定之日(107-453)
  - ✓ 決定除權基準日之日
  - ✔ 董事會通過認購價格及股數之日(核准日)
  - ✓ <u>企業通知員工或企業確認員工認購股數之日</u> (eg.員工可查詢可認購股數)
  - X 繳款截止日
- 關於給與日之認定,企業應於財務報表之會計政策中揭露,選定後各期財務報表應一致適用。

- 企業辦理現金增資保留由公司員工認購之股份,應衡量給與日所給與權益工具之公允價值,若無既得期間,即屬立即既得,企業應於給與日認列薪資費用。
  - ▶ 公允價值:應考量員工認購股份後企業對於轉讓該股份之限制, 採用選擇權定價模式估計該認股權之公允價值
- 若員工認購總股份未達原保留員工認購總股份,由於該認股權已既得, 不得再調整原已認列之薪資費用。
- 若企業辦理<u>現金增資失敗</u>,則視為企業給與員工認股權利之股份基礎 給付交易自始不存在,**原認列之薪資費用應予迴轉**。(107-449)

Q: 甲公司之董事會於20X1年10月16日決議辦理現金增資,保留供員工認購股數為2,000,000股,每股面額\$10,認購價格為每股\$40,甲公司已於該日通知員工得認購之數量與價格。增資基準日訂為20X1年11月24日。甲公司採選擇權定價模式估計所給與認購新股權利之給與日每單位公允價值為\$10.05,員工繳款截止日為20X1年11月24日。

情況一: 現金增資成功

甲公司之員工最終認購現金增資發行新股1,600,000股,有關甲公司現金增資保留由員工認購之相關分錄如下:

日期	會計處理	
20X1. 10. 16	Dr:薪資支出 Cr:資本公積-員工認股權 \$10.05X2,000,000=\$20,100,000	20, 100, 000 20, 100, 000
20X1.11.24	Dr:資本公積-員工認股權 Cr:普通股股本 Cr:資本公積-普通股股票溢價	
	Dr:資本公積-員工認股權 Cr:資本公積-已失效認股權	4, 020, 000 4, 020, 000

情況二: 現金增資失敗

甲公司之員工認購1,600,000股,惟甲公司之現金增資最終於20X1年11月30日宣告失敗,並退回員工股款。有關甲公司現金增資保留由員工認購之相關分錄如下:

日期	會計處理	
20X1. 10. 16	Dr:薪資支出 Cr:資本公積-員工認股權 \$10.05X2,000,000=\$20,100,000	20, 100, 000 20, 100, 000
20X1. 11. 24	Dr:現金 Cr:預收股款	64, 000, 000 64, 000, 000
20X1. 11. 30	Dr:預收股款 Cr:現金	64, 000, 000 64, 000, 000
	Dr:資本公積-員工認股權 Cr:薪資支出	20, 100, 000 20, 100, 000

### 企業自非員工取得無法辨認之商品或勞務

Question: A公司給與公允價值為100萬之A公司股票予社會上之弱勢團體(非員工)以取得部分商品或勞務,並提高企業形象,其效益可能有強化客戶基礎及吸引優秀員工等,A公司所取得可辨認之商品或勞務之公允價值為60萬元,惟其餘部分無法明確辨認。試問相關會計處理為何? (107-451)

#### Answer:

- 1)企業所取得之可辨認對價若低於所給與權益工具之公允價值,此種情況通常顯示企業已取得其他對價(即無法辨認之商品或勞務)。此時,企業應依EAS23之規定衡量所取得之可辨認商品或勞務,並以股份基礎給付之公允價值與所取得之可辨認商品或勞務之公允價值間之差額,衡量所取得無法辨認之商品或勞務。
- 2) A公司應於給與日衡量所取得無法辨認之商品或勞務,所取得無法辨認之商品或 勞務應認列為費用。

### 股東以自有持股信託孳息或自有資產轉讓予員工

Question:公司股東將其所持有公司之股份信託並辦理「本金自益、孳息他益」,以信託產生之孳息(包括股票股利及現金股利)轉讓予公司員工,或公司股東非透過信託(如公司尾牙抽獎)而轉讓自有資產予員工者,應否認列為公司之費用?認列之時點為何?(107-452)

#### Answer:

- 1)股東以自有持股信託孳息轉讓予員工,公司應參照股東轉讓予員工孳息之公允價值衡量所取得勞務之公允價值。前述孳息之公允價值應於給與日衡量,就問題所述之交易而言,給與日係股東轉讓予員工之孳息確定之日。公司應於既得期間認列薪資費用(若立即既得則於給與日認列)。
- 2)無論公司之股東是否透過信託而將其他自有資產(非企業之權益工具)轉讓予員工,公司均應依前述之規定作會計處理。



# 資誠與您攜手並進 共創價值

This publication has been prepared for general guidance on matters of interest only, and does not constitute professional advice. You should not act upon the information contained in this publication without obtaining specific professional advice. No representation or warranty (express or implied) is given as to the accuracy or completeness of the information contained in this publication, and, to the extent permitted by law, PricewaterhouseCoopers Taiwan, its members, employees and agents do not accept or assume any liability, responsibility or duty of care for any consequences of you or anyone else acting, or refraining to act, in reliance on the information contained in this publication or for any decision based on it.

© 2019 PricewaterhouseCoopers Taiwan. All rights reserved. In this document, "PwC" refers to PricewaterhouseCoopers Taiwan which is a member firm of PricewaterhouseCoopers International Limited, each member firm of which is a separate legal entity.