

國際財務報導準則第 10 號  
個案釋例（2013 年版）草案

合併財務報表



徵 求 意 見 函

（請於 105 年 6 月 13 日前，將意見以電子郵件方式寄至  
[tifs@ardf.org.tw](mailto:tifs@ardf.org.tw)）

財 團 中 華 民 國 會 計 研 究 發 展 基 金 會  
法 人 臺 灣 財 務 報 導 準 則 委 員 會

## 國際財務報導準則第 10 號 合併財務報表

本次修改彙整如下：

- 1.刪除 2010 年版的 IAS27 釋例一及釋例二。
- 2.沿用 IAS27 釋例三至十五，依 IFRS10 修改引用段號。
- 3.修改新釋例一之背景、分錄及處分損益計算方式。
- 4.原釋例四拆成兩個釋例變成釋例二及釋例三。
- 5.增加新釋例四之背景說明，並依 IFRS10 修改小註 1 之引用段號及文字。
- 6.刪除原釋例十四。
- 7.修改原釋例十五情況三之分錄並刪除最後一段文字。

說明：以下釋例乃舉例性質，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。

### 釋例一 對子公司所有權權益之減少—喪失控制 (IFRS10.25、IFRS10.B98-B99)

#### 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

甲公司持有乙公司 100%之股權，甲公司處分乙公司 60%股權並喪失對其之控制，處分價款為\$360，甲公司將除列乙公司並將剩餘 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。甲公司對乙公司長期股權投資之帳面金額為\$500（包含先前取得乙公司所認列之商譽\$60）。處分前甲公司來自乙公司備供出售金融資產未實現損益及土地重估增值之其他權益分別為貸餘\$10 及\$5，甲公司於喪失對乙公司之控制時，將其他權益—備供出售金融資產未實現損益\$10 重分類至損益，並將其他權益—重估增值\$5 轉入保留盈餘。本例不考慮稅務影響。

註：若乙公司於處分前已有減損跡象，甲公司應依國際會計準則第 36 號「資產減損」（以下簡稱 IAS36）之規定作減損測試。依 IAS36 第 12 段之規定，資產使用或預期使用之範圍或方式，已於當期（或將於未來短期內）發生不利於企業之重大變動，係資產可能減損之跡象之一。

於處分日，甲公司出售 60%股權及保留 40%剩餘投資之個體財務報表相關分錄

如下：

現金	360
採用權益法之投資 <sup>1</sup>	240
採用權益法認列子公司、關聯企業及合資之備供出售 金融資產未實現損益—重分類調整	10
其他權益—重估增值 <sup>2</sup>	5
採用權益法之投資 <sup>3</sup>	500
保留盈餘	5
處分投資利益	110
 (結帳分錄) 其他權益—備供出售金融資產未實現損益 <sup>4</sup>	 10
採用權益法認列子公司、關聯企業及合資之備 供出售金融資產未實現損益—重分類調整	 10

<sup>1</sup>借記之「採用權益法之投資」係甲公司認列對乙公司之剩餘投資之公允價值作為原始認列投資關聯企業之成本)。

<sup>2</sup>此科目於「一般行業資產負債表及綜合損益表會計項目及代碼」中為#3462「重估增值—採用權益法之子公司」。

<sup>3</sup>貸記之「採用權益法之投資」係甲公司喪失對乙公司之控制而除列投資子公司之帳面金額。

<sup>4</sup>此科目於「一般行業資產負債表及綜合損益表會計項目及代碼」中為#3427「備供出售金融資產未實現損益—採用權益法之子公司」。

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	\$360
減：甲公司出售乙公司 60% 股權之帳面金額 (\$500×60%)	(300)
甲公司出售乙公司 60% 股權之利益(A)	\$60
剩餘投資之公允價值	\$240
剩餘投資按比例計算之帳面金額 (\$500×40%)	(200)
剩餘投資按公允價值衡量之利益(B)	\$40
備供出售金融資產未實現損益重分類至損益(C)	\$10
出售股權之利益、剩餘投資按公允價值衡量之利益 及重分類調整(A+B+C)	\$110

註：出售股權之利益、剩餘投資按公允價值衡量之利益及重分類調整之合計數\$110 應於財務報表作適當揭露，依照證券發行人財務報表編製準則附表格式二綜合損益表註三之說明，該金額可列報於綜合損益表之營業外收入及支出項下。此

外，國際財務報導準則第12號「對其他個體之權益之揭露」(以下簡稱IFRS12)第19段規定應揭露對剩餘投資按公允價值衡量所產生之損益。

## 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

甲公司持有乙公司80%之股權，甲公司處分乙公司50%股權並喪失對其之控制，處分價款為\$300，甲公司將除列乙公司並將剩餘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。甲公司對乙公司長期股權投資之帳面金額為\$352，並無商譽。處分前甲公司來自乙公司備供出售金融資產未實現損益及重估增值之其他權益分別為貸餘\$8及\$4，甲公司於喪失對乙公司之控制時，將其他權益一備供出售金融資產未實現損益\$8重分類至損益，並將其他權益一重估增值\$4轉入保留盈餘。本例不考慮稅務影響。

註：若乙公司於處分前已有減損跡象，甲公司應依國際會計準則第36號「資產減損」(以下簡稱IAS36)之規定作減損測試。依IAS36第12段之規定，資產使用或預期使用之範圍或方式，已於當期(或將於未來短期內)發生不利於企業之重大變動，係資產可能減損之跡象之一。

於處分日，甲公司出售50%股權及保留30%剩餘投資之個體財務報表相關分錄如下：

現金	300
採用權益法之投資 <sup>1</sup>	180
採用權益法認列子公司、關聯企業及合資之備供出售 金融資產未實現損益一重分類調整	8
其他權益一重估增值 <sup>2</sup>	4
採用權益法之投資 <sup>3</sup>	352
保留盈餘	4
處分投資利益	136
(結帳分錄) 其他權益一備供出售金融資產未實現損益 <sup>4</sup>	8
採用權益法認列子公司、關聯企業及合資之備供 出售金融資產未實現損益一重分類調整	8

<sup>1</sup>借記之「採用權益法之投資」係甲公司認列對乙公司之剩餘投資之公允價值作為原始認列投資關聯企業之成本)。

<sup>2</sup>此科目於「一般行業資產負債表及綜合損益表會計項目及代碼」中為#3462「重估增值一採用權益法之子公司」。

<sup>3</sup>貸記之「採用權益法之投資」係甲公司喪失對乙公司之控制而除列投資子公司之帳面金額。

<sup>4</sup>此科目於「一般行業資產負債表及綜合損益表會計項目及代碼」中為#3427「備供出售金融資產未實現損益—採用權益法之子公司」。

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	\$300
減：甲公司出售乙公司50%股權之帳面金額( $\$352 \div 80\% \times 50\%$ )	(220)
甲公司出售乙公司50%股權之利益(A)	<u>\$80</u>
剩餘投資之公允價值	\$180
剩餘投資按比例計算之帳面金額( $\$352 \div 80\% \times 30\%$ )	(132)
剩餘投資按公允價值衡量之利益(B)	<u>\$48</u>
備供出售金融資產未實現損益重分類至損益(C)	<u>\$8</u>
出售股權之利益、剩餘投資按公允價值衡量之利益 及重分類調整(A+B+C)	<u><u>\$136</u></u>

註：出售股權之利益、剩餘投資按公允價值衡量之利益及重分類調整之合計數\$136應於財務報表作適當揭露，依照證券發行人財務報表編製準則附表格式二綜合損益表註三之說明，該金額可列報於綜合損益表之營業外收入及支出項下。此外，IFRS12第19段規定應揭露對剩餘投資按公允價值衡量所產生之損益。

## 釋例二 對子公司所有權權益之減少—未喪失控制 (IFRS10.23、IFRS10.B94及IFRS10.B96)

甲公司將其完全擁有之乙公司之20%股權以現金出售予外部投資者，出售價款為\$200，甲公司仍持有乙公司80%之控制權益。甲公司對乙公司長期股權投資之帳面金額為\$600，包含先前取得乙公司所認列之商譽\$130。

於處分日，甲公司出售該20%股權之相關分錄如下：

現金	200
採用權益法之投資( $\$600 \times 20\%$ )	120
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 <sup>1</sup>	80

<sup>1</sup>此會計項目與證交所公布之「一般行業資產負債表及綜合損益表會計項目及代碼表」一致，於代碼表中為#3230「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」。依代碼表之說明，此項目係在未變動對子公司控制力之前提下，公司實際取得或處分子公司股權價格與其相對應帳面價值存有差異時適用。代碼表中#3235「資本公積—認列對子公司所有權權益變動數」，則係在未變動對子公司控制力之前提下，認列因子公司權益變動所產生之影響數（例如，子公司現金增資，母公司未等

比例認購之影響數)。

上述除列之20%股權係依甲公司對乙公司長期股權投資帳面金額按出售比例計算，並作為合併報表中之非控制權益之帳面金額。

### 釋例三 對子公司所有權權益之增加 (IFRS10.23、IFRS10.B94 及 IFRS10.B96)

甲公司在多年前以\$3,000取得乙公司60%之股權，當時非控制權益以乙公司可辨認淨資產按非控制權益之比例衡量之金額為\$1,200，可辨認淨資產公允價值為\$3,000（在本例中假設其與帳面金額一致），故所認列之商譽為\$1,200〔\$3,000－（\$3,000×60%）〕。於20X5年7月1日，甲公司取得乙公司額外之20%股權，總持股達80%，甲公司係支付\$2,000取得該20%股權，40%非控制權益之帳面金額為\$2,000。

甲公司取得額外之20%股權之相關分錄如下：

採用權益法之投資	1,000
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 <sup>1</sup>	1,000
現金	2,000

<sup>1</sup>此會計項目與證交所公布之「一般行業資產負債表及綜合損益表會計項目及代碼表」一致，於代碼表中為#3230「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」。依代碼表之說明，此項目係在未變動對子公司控制力之前提下，公司實際取得或處分子公司股權價格與其相對應帳面價值存有差異時適用。代碼表中#3235「資本公積-認列對子公司所有權權益變動數」，則係在未變動對子公司控制力之前提下，認列因子公司權益變動所產生之影響數（例如，子公司現金增資，母公司未等比例認購之影響數）。

該增加之20%股權（亦即合併報表中減少之20%非控制權益）係依非控制權益之帳面金額按比例計算。

### 釋例四 相對科目之沖銷 (IFRS10.B86)

母公司於20X1年1月1日以\$420,000取得子公司60%股權。20X1年1月1日子公司之權益包括普通股股本\$500,000及保留盈餘\$200,000，子公司可辨認淨資產之公允價值與其帳面金額相等，非控制權益按子公司可辨認淨資產公允價值40%（非控制權益之比例）衡量。子公司20X1年度稅後淨利為\$100,000。子公司於20X1年10月1日向母公司借款\$10,000，年利率12%，期限2年，付息日為4月1日及10

月1日。母公司編製合併財務報表之沖銷分錄如下：

- |   |   |         |         |
|---|---|---------|---------|
| ① | 普通股股本（子公司）  | 500,000 |         |
|   | 保留盈餘（子公司）   | 200,000 |         |
|   | 採用權益法之投資（母公司）   |         | 420,000 |
|   | 非控制權益   |         | 280,000 |
|   | 說明：沖銷子公司普通股業主權益科目與母公司採用權益法之投資科目之<br>期初餘額，並將子公司沖銷後之普通股業主權益之餘額轉列為「非<br>控制權益」科目（亦即非控制權益之期初餘額）。                                   |         |         |
| ② | 採用權益法認列之損益份額 <sup>1</sup> （母公司）   | 60,000  |         |
|   | 採用權益法之投資（母公司）   |         | 60,000  |
|   | 說明：沖銷20X1年度對子公司認列之損益份額（子公司20X1年度稅後<br>淨利為\$100,000，母公司投資股權為60%，認列之子公司損益份額<br>為\$60,000）。                                      |         |         |
|   | <sup>1</sup> 此科目係證交所公布之「一般行業資產負債表及綜合損益表會計項目及代碼」中<br>#7375「採用權益法認列之子公司、關聯企業及合資利益之份額」及#7770「採用<br>權益法認列之子公司、關聯企業及合資損失之份額」之簡化表達。 |         |         |
| ③ | 應付款項—母公司（子公司）   | 10,000  |         |
|   | 應收款項—子公司（母公司）   |         | 10,000  |
|   | 說明：沖銷母、子公司間債權、債務科目。   |         |         |
| ④ | 應付利息（子公司）   | 300     |         |
|   | 應收利息（母公司）   |         | 300     |
|   | 說明：沖銷母、子公司認列之應收、應付利息（ $\$10,000 \times 12\% \times 3/12$ ）。   |         |         |
| ⑤ | 利息收入（母公司）   | 300     |         |
|   | 利息費用（子公司）   |         | 300     |
|   | 說明：沖銷母、子公司認列之利息收入、利息費用（ $\$10,000 \times 12\% \times 3/12$ ）。   |         |         |
| ⑥ | 非控制權益淨利   | 40,000  |         |
|   | 非控制權益   |         | 40,000  |
|   | 說明：子公司20X1年度稅後淨利\$100,000×非控制權益比例40%=<br>\$40,000。  |         |         |

## 釋例五 非控制權益認列虧損 (IFRS10.B94)

甲公司於20X1年1月1日以\$90,000取得乙公司90%普通股股權，取得時乙公司之權益包括普通股股本\$50,000及保留盈餘\$50,000，乙公司可辨認淨資產之公允價值與其帳面金額相等，非控制權益按乙公司可辨認淨資產公允價值之10%（非控制權益之比例）衡量。乙公司20X2年度及20X1年度淨利（損）如下（本例假設乙公司20X2年度及20X1年度均無其他綜合損益項目）：

	20X2 年度	20X1 年度
乙公司淨利（損）	\$100,000	(\$150,000)
乙公司淨利（損）歸屬於：		
母公司業主(\$150,000)×90% / \$100,000×90%	\$90,000	(\$135,000)
非控制權益(\$150,000)×10% / \$100,000×10%	10,000	(15,000) <sup>1</sup>

<sup>1</sup> 依 IFRS10 第 B94 段之規定，子公司綜合損益總額應歸屬於母公司業主及非控制權益，即使非控制權益因而成為虧損餘額。

### 20X1 年度

甲公司之個體財務報表相關分錄如下：

採用權益法認列之損益份額	135,000	
採用權益法之投資		135,000

合併沖銷分錄如下（僅列示關於認列子公司淨利（損）部分）：

①    採用權益法之投資	135,000	
採用權益法認列之損益份額		135,000
說明：沖銷20X1年度對子公司認列之損益份額。		

②    非控制權益	15,000	
非控制權益淨損		15,000
說明：將子公司20X1年度歸屬於非控制權益淨損轉入非控制權益。		

### 20X2 年度

甲公司之個體財務報表相關分錄如下：

採用權益法之投資	90,000	
採用權益法認列之損益份額		90,000



合併沖銷分錄如下（僅列示關於認列子公司淨利（損）部分）：

①	採用權益法認列之損益份額	90,000	
	採用權益法之投資		90,000
	說明：沖銷 20X2 年度對子公司認列之損益份額。		
②	非控制權益淨利	10,000	
	非控制權益		10,000
	說明：將子公司 20X2 年度歸屬於非控制權益淨利轉入非控制權益。		

## 釋例六 長期股權投資（商譽所歸屬現金產生單位）之減損測試及於合併財務報表之處理（含非控制權益之情況）

母公司於 20X1 年 1 月 1 日以 \$1,600,000 之價款取得子公司 80% 股權，子公司當時之可辨認淨資產公允價值為 \$1,500,000，與子公司當時之可辨認淨資產帳面金額相等，母公司於其合併財務報表認列下列項目：

1. 非控制權益 \$300,000：選擇按子公司可辨認淨資產公允價值之 20% 衡量，不含商譽。
2. 商譽 \$400,000：移轉對價加上非控制權益之彙總數（\$1,600,000 + \$300,000）減除子公司可辨認淨資產公允價值 \$1,500,000。
3. 子公司 20X1 年折舊費用 \$150,000。

就母公司而言，子公司為一最小之商譽所歸屬現金產生單位，故須每年定期進行減損測試。子公司於 20X1 年 12 月 31 日之可回收金額估計為 \$1,000,000，其減損測試之計算列示如下：

20X1 年 12 月 31 日	商譽	可辨認淨資產	合計
成本	\$400,000	\$1,500,000	\$1,900,000
累計折舊	—	(150,000)	(150,000)
帳面金額	\$400,000	\$1,350,000	\$1,750,000
未認列非控制權益部分 <sup>1</sup>	100,000	—	100,000
名目調整後帳面金額	\$500,000	\$1,350,000	\$1,850,000
可回收金額			(1,000,000)
減損損失			\$850,000

<sup>1</sup> 歸屬至控制權益部分之商譽為 \$400,000，故換算非控制權益部分之商譽為 \$100,000（ $\$400,000 \div 80\% \times 20\% = \$100,000$ ）。

減損損失\$850,000（假設子公司帳上已認列\$350,000）應先將商譽帳面金額\$500,000沖減至零，再分攤予各單位資產。但因母公司對子公司之持股比例為80%，故母公司應沖減\$400,000（ $\$500,000 \times 80\% = \$400,000$ ），作為商譽減損損失。

剩餘之減損損失\$350,000應沖減子公司可辨認資產帳面金額，茲列示子公司減損損失分攤情形如下：

20X1年12月31日	商譽	可辨認淨資產	合計
成本	\$400,000	\$1,500,000	\$1,900,000
累計折舊	—	(150,000)	(150,000)
帳面金額	400,000	1,350,000	1,750,000
減損損失	(400,000)	(350,000)	(750,000)
減損後帳面金額	\$ —	\$1,000,000	\$1,000,000

母公司本身認列減損損失之相關分錄如下：

20X1/12/31 採用權益法認列之損益份額	400,000	
減損損失	400,000	
採用權益法之投資		800,000
說明：依持股比例認列對子公司之損益份額\$400,000 = （\$150,000 + \$350,000）×80%及商譽減損金額\$400,000。		

母公司於20X1年12月31日編製合併財務報表時，其工作底稿中與上述交易事項有關之部分列舉如下：

母公司及其子公司  
合併工作底稿（部分）  
20X1年度

試算表	母公司	子公司	沖銷分錄		合併綜合損益表	非控制權益	保留盈餘表	合併資產負債表
			借方	貸方				
採用權益法之投資	800,000		②400,000 ④400,000	①1,600,000				—
可辨認淨資產		1,500,000						1,500,000
減：累計折舊		(150,000)						(150,000)
減：累計減損		(350,000)						(350,000)
商譽			①400,000	⑤400,000				—
母公司業主權益	(1,600,000)							(1,600,000)
子公司業主權益（1月1日）		(1,500,000)	①1,500,000					
非控制權益			③100,000	①300,000		(200,000)		(200,000)
a.採用權益法認列之損益份額	400,000			②400,000	—			

試算表	母公司	子公司	沖銷分錄		合併綜合 損益表	非控制 權益	保留 盈餘表	合併資產 負債表
			借方	貸方				
b.折舊費用		150,000			150,000			
c.減損損失	400,000	350,000	⑤400,000	④400,000	750,000			
d.非控制權益之損失				③100,000	(100,000)			
淨損(a+b+c+d)	800,000	500,000			800,000			800,000
合計			3,200,000	3,200,000				

母公司於編製合併財務報表時，就相關之交易事項，應作沖銷分錄如下：

20X1年12月31日

- ① 業主權益（子公司） 1,500,000  
商譽 400,000  
採用權益法之投資（母公司） 1,600,000  
非控制權益 300,000  
說明：沖銷子公司普通股業主權益科目與母公司對子公司之投資科目期初餘額，並認列收購而產生之商譽\$400,000，非控制權益依收購日衡量基礎入帳。
- ② 採用權益法之投資（母公司） 400,000  
採用權益法認列之損益份額 400,000  
說明：沖銷對子公司認列之損益份額\$400,000（\$500,000×80%）
- ③ 非控制權益 100,000  
非控制權益淨損 100,000  
說明：將屬於非控制權益之子公司淨損失轉入「非控制權益」科目\$100,000（\$500,000×20%）
- ④ 採用權益法之投資（母公司） 400,000  
減損損失 400,000  
說明：迴轉母公司帳上認列對子公司長期股權投資之減損損失（依子公司減損損失分攤情形計算）。
- ⑤ 減損損失—商譽 400,000  
商譽 400,000  
說明：以整個合併公司之觀點，認列商譽之減損損失（依子公司減損損失分攤情形計算）。

## 釋例七 長期股權投資（現金產生單位）之減損測試及於合併財務報表之處理（減損測試後子公司無須提列減損損失而母公司帳上及合併財務報表中應予提列）

母公司於20X1年1月1日以\$1,800,000之價款取得子公司80%股權，子公司當時之可辨認淨資產僅有土地一塊，用作出租營利（為一現金產生單位），其公允價值為\$2,250,000，而帳面金額則為\$2,000,000，母公司於其合併財務報表認列：

1. 子公司可辨認淨資產（土地）\$2,250,000。
2. 非控制權益\$450,000：選擇按子公司可辨認淨資產公允價值20%衡量，不含商譽。

就母公司而言，子公司為一最小現金產生單位，因20X1年12月31日有減損跡象，故進行減損測試。子公司之可辨認淨資產於20X1年12月31日之可回收金額經計算為\$2,050,000，茲列示其減損測試如下：

20X1年12月31日	可辨認淨資產（土地）
帳面金額	\$2,000,000
溢價—控制權益部分	200,000
溢價—非控制權益部分 <sup>1</sup>	50,000
名目調整後帳面金額	2,250,000
可回收金額	2,050,000
減損損失	\$200,000

<sup>1</sup> 歸屬至控制權益部分之溢價為\$200,000，故換算非控制權益部分之溢價為\$50,000（ $\$200,000 \div 80\% \times 20\% = \$50,000$ ）。

子公司因其可辨認淨資產可回收金額為\$2,050,000，超過帳面金額\$2,000,000，故無須提列減損損失，母公司於編製個體財務報表時，應認列\$160,000（ $\$200,000 \times 80\% = \$160,000$ ）作為對子公司長期股權投資之減損損失，其分錄如下：

20X1/12/31 減損損失	160,000	
採用權益法之投資		160,000

母公司於編製合併財務報表時，應作沖銷分錄如下：

20X1年12月31日		
① 採用權益法之投資（母公司）	160,000	
減損損失		160,000

說明：迴轉母公司帳上認列對子公司長期股權投資之減損損失。

②	減損損失—土地	200,000	
	累計減損—土地		200,000
	說明：以整個合併公司之觀點，認列土地之減損損失。		
③	非控制權益	40,000	
	非控制權益淨損		40,000
	說明：將屬於非控制權益之減損\$40,000（\$200,000×20%）轉入「非控制權益」科目。		

## 釋例八 存貨中含有未實現利益之沖銷—順流銷貨 (IFRS10.B86)

母公司於20X1年1月1日以\$90,000取得子公司90%普通股股權，取得時子公司之業主權益包括普通股股本\$50,000及保留盈餘\$50,000，子公司可辨認淨資產之公允價值與其帳面金額相等，非控制權益按子公司可辨認淨資產公允價值10%（非控制權益之比例）衡量。兩公司20X1年度及20X2年度淨利如下：

	20X1 年度	20X2 年度
母公司	\$ 30,000	\$ 30,000
子公司	10,000	10,000

20X1年度及20X2年度中，母、子公司僅有一筆集團間之交易，即母公司於20X1年度銷貨\$8,000予子公司，毛利\$3,000。子公司於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日母公司於編製個體財務報表時之相關分錄如下：

20X1/12/31 採用權益法之投資	9,000	
採用權益法認列之損益份額		9,000
	說明：\$10,000×90%=\$9,000。	
20X1/12/31 未實現銷貨損益	3,000	
採用權益法之投資		3,000
	說明：銷除順流交易之未實現損益\$3,000×100%=\$3,000。	
	註1：依證券發行人財務報告編製準則第7條規定，發行人應依編製準則第四章之規定編製年度個體財務報告。故母公司於編製第一、	

二、三季之期中合併財務報表時無須另行編製個體財務報表。期中合併財務報表得逕以合併觀點編製而不另作此母公司個體財務報表之分錄再於合併報表中沖銷。

註2：「未實現銷貨損益」係銷貨毛利之減項。

母公司編製 20X1 年度合併財務報表之沖銷分錄如下（假設母、子公司之存貨採永續盤存制）：

①	普通股股本（子公司）	50,000	
	保留盈餘（子公司）	50,000	
	採用權益法之投資（母公司）		90,000
	非控制權益		10,000
	說明：沖銷子公司普通股業主權益科目與母公司長期股權投資科目之期初餘額，並將子公司沖銷後之普通股業主權益之餘額轉列為「非控制權益」科目。		
②	銷貨收入（母公司）	8,000	
	銷貨成本（母公司）		5,000
	存貨（子公司）		3,000
	說明：沖銷母、子公司間之進貨、銷貨及子公司期末存貨隱含之未實現利益。		
③	採用權益法之投資	3,000	
	未實現銷貨損益（母公司）		3,000
	說明：沖銷母公司按權益法認列之未實現銷貨利益。		
	註：未實現銷貨損益於母公司個體財務報表中係銷貨毛利之減項。		
④	採用權益法認列之損益份額（母公司）	9,000	
	採用權益法之投資（母公司）		9,000
	說明：沖銷母公司按權益法認列對子公司之損益份額。		
⑤	非控制權益淨利	1,000	
	非控制權益		1,000
	說明：子公司 20X1 年度淨利\$10,000×非控制權益比例 10%=\$1,000。		

## 20X2 年度

20X2 年 12 月 31 日母公司於編製個體財務報表時之相關分錄如下：

20X2/12/31 採用權益法之投資	9,000	
採用權益法認列之損益份額		9,000
說明： $\$10,000 \times 90\% = \$9,000$ 。		

20X2/12/31 採用權益法之投資	3,000	
已實現銷貨損益		3,000
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 $\$30,000 \times 100\% = \$3,000$ 。		
註：「已實現銷貨損益」係銷貨毛利之加項。		

母公司編製20X2年度合併財務報表之沖銷分錄如下（假設母、子公司之存貨採永續盤存制）：

①	普通股股本（子公司）	50,000	
	保留盈餘（子公司）	60,000	
	採用權益法之投資（母公司）		99,000
	非控制權益		11,000
說明：沖銷子公司普通股業主權益科目與母公司長期股權投資科目之期初餘額，並將子公司沖銷後之普通股業主權益之餘額轉列為「非控制權益」科目。			
②	已實現銷貨損益（母公司）	3,000	
	銷貨成本（子公司）		3,000
說明：沖銷母公司20X2年度認列子公司期初存貨之已實現利益。			
註：已實現銷貨損益於母公司個體財務報表中係銷貨毛利之加項。			
③	採用權益法認列之損益份額（母公司）	9,000	
	採用權益法之投資（母公司）		9,000
說明：沖銷母公司按權益法認列對子公司之損益份額。			
④	非控制權益淨利	1,000	
	非控制權益		1,000
說明：子公司20X2年度淨利 $\$10,000 \times$ 非控制權益比例 $10\% = \$1,000$ 。			

## 釋例九 存貨中含有未實現利益之沖銷－逆流銷貨 (IFRS10.B86)

情況同釋例七，惟將母公司銷貨予子公司，改為子公司銷貨予母公司。

## 20X1 年度

20X1 年 12 月 31 日 母公司於編製個體財務報表時之相關分錄如下：

20X1/12/31 採用權益法之投資	6,300	
採用權益法認列之損益份額		6,300
說明：母公司按權益法認列對子公司之損益份額。		
其金額計算如下：		
母公司認列對子公司 20X1 年度之投資收益		
(\$10,000×90%)		\$9,000
減：子公司 20X1 年度未實現銷貨毛利，歸屬於母		
公司之金額 (\$3,000×90%)		(2,700)
母公司 20X1 年度認列對子公司之損益份額		<u>\$6,300</u>

母公司編製 20X1 年度合併財務報表之沖銷分錄如下：

①	普通股股本 (子公司)	50,000	
	保留盈餘 (子公司)	50,000	
	採用權益法之投資 (母公司)		90,000
	非控制權益		10,000
說明：沖銷子公司普通股業主權益科目與母公司長期股權投資科目之期初餘額，並將子公司沖銷後之普通股業主權益之餘額轉列為「非控制權益」科目。			
②	銷貨收入 (子公司)	8,000	
	銷貨成本 (子公司)		5,000
	存貨 (母公司)		3,000
說明：沖銷母、子公司間之進貨、銷貨及母公司期末存貨隱含之未實現利益。			
③	採用權益法認列之損益份額 (母公司)	6,300	
	採用權益法之投資 (母公司)		6,300
說明：沖銷母公司按權益法認列之子公司損益份額。			
④	非控制權益淨利	700	
	非控制權益		700
說明：子公司 20X1 年度淨利 \$10,000 × 非控制權益比例 10% - 子公司 20X1 年度未實現銷貨毛利歸屬於非控制權益之金額 (\$3,000 × 10%) = \$700。			



母公司及其子公司  
合併工作底稿（部分）  
20X1年度

試算表	母公司	子公司	沖銷分錄		合併綜合 損益表	非控制 權益	保留 盈餘表	合併資產 負債表
			借方	貸方				
存貨	8,000			②3,000				5,000
採用權益法之投資	96,300			①90,000 ③6,300				
其他可辨認淨資產	23,700	110,000						133,700
母公司業主權益（1月1日）	98,000							98,000
子公司業主權益（1月1日）								
普通股股本		50,000	①50,000					
保留盈餘		50,000	①50,000					
採用權益法認列之損益份額	6,300		③6,300					
銷貨收入	50,000	20,000	②8,000		62,000			
銷貨成本	26,300	10,000		②5,000	31,300			
淨利	30,000	10,000			30,700			
非控制權益淨利			④700		700			
歸屬於母公司業主淨利					30,000		30,000	30,000
非控制權益				①10,000 ④700		10,700		10,700
合計			115,000	115,000				

20X2 年度

20X2 年 12 月 31 日 母公司於編製個體財務報表時之相關分錄如下：

20X2/12/31 採用權益法之投資	11,700
採用權益法認列之損益份額	11,700
說明：母公司按權益法認列對子公司之損益份額。	
其金額計算如下：	
母公司認列對子公司 20X2 年度之投資收益 (\$10,000×90%)	\$9,000
加：子公司 20X2 年度已實現銷貨毛利，屬於母公 司之金額 (\$3,000×90%)	2,700
母公司 20X2 年度認列對子公司之損益份額	<u>\$11,700</u>

母公司編製 20X2 年度合併財務報表之沖銷分錄如下：

①	普通股股本（子公司）	50,000	
	保留盈餘（子公司）	60,000	
	採用權益法之投資（母公司）		99,000
	非控制權益		11,000
	說明：沖銷子公司普通股業主權益科目與母公司長期股權投資科目之期初餘額，並將子公司沖銷後之普通股業主權益之餘額轉列為「非控制權益」科目。		
②	採用權益法之投資（母公司）	2,700	
	非控制權益	300	
	銷貨成本（母公司）		3,000
	說明：沖銷母公司 20X2 年度出售存貨時多認列之銷貨成本。		
③	採用權益法認列之損益份額（母公司）	11,700	
	採用權益法之投資（母公司）		11,700
	說明：沖銷母公司按權益法認列對子公司之損益份額。		
④	非控制權益淨利	1,300	
	非控制權益		1,300
	說明：子公司 20X2 年度淨利\$10,000×非控制權益比例 10%+子公司 20X2 年度已實現銷貨毛利屬於非控制權益之金額（\$3,000×10%）=\$1,300		

## 釋例十 逆流出售不動產、廠房及設備並考慮所得稅 (IFRS10.B86)

母公司於 20X1 年 1 月 1 日取得國外子公司 60% 股權，投資成本 \$60,000，當時國外子公司股本 \$75,000，保留盈餘 \$25,000，可辨認淨資產之公允價值與其帳面金額相等，非控制權益按子公司可辨認淨資產公允價值之 40%（非控制權益之比例）衡量。該國外子公司於 20X1 年 1 月 4 日將帳面金額 \$10,000（原始成本 \$20,000，累計折舊 \$10,000）之設備售予母公司得款 \$15,000。該設備對母公司尚有 5 年之耐用年限，仍繼續採用直線法提列折舊。國外子公司 20X1 年度及 20X2 年度稅前淨利分別為 \$32,000 及 \$20,000（母公司及子公司之所得稅稅率均為 17%）。

母公司編製 20X1 年度及 20X2 年度合併財務報表之沖銷分錄如下：

20X1 年度

- |   |  |        |        |
|---|--|--------|--------|
| ① | 普通股股本（國外子公司）   | 75,000 |        |
|   | 保留盈餘（國外子公司）  | 25,000 |        |
|   | 採用權益法之投資（母公司）  |        | 60,000 |
|   | 非控制權益  |        | 40,000 |
|   | 說明：沖銷國外子公司普通股業主權益科目與母公司長期股權投資科目之<br>期初餘額，並將國外子公司沖銷後之普通股業主權益之餘額轉列為<br>「非控制權益」科目。  |        |        |
| ② | 處分不動產、廠房及設備利益（國外子公司）   | 5,000  |        |
|   | 不動產、廠房及設備（母公司）   |        | 5,000  |
|   | 說明：沖銷處分不動產、廠房及設備之內部利益。（出售金額\$15,000－不<br>動產、廠房及設備帳面金額\$10,000＝\$5,000）。  |        |        |
| ③ | 不動產、廠房及設備（母公司）   | 10,000 |        |
|   | 累計折舊（母公司）  |        | 10,000 |
|   | 說明：將處分之不動產、廠房及設備調整至處分前之帳面金額及累計折舊。  |        |        |
| ④ | 遞延所得稅資產（國外子公司）   | 850    |        |
|   | 遞延所得稅費用（國外子公司）   |        | 850    |
|   | 說明：處分不動產、廠房及設備之未實現利益仍應列入課稅所得計列所得<br>稅費用，故將此部分之所得稅費用（\$5,000×17%）轉列「遞延所得<br>稅資產」科目。                                     |        |        |
| ⑤ | 累計折舊（母公司）  | 1,000  |        |
|   | 折舊（母公司）  |        | 1,000  |
|   | 說明：沖銷不動產、廠房及設備所含內部利益部分之折舊費用。（\$5,000÷5<br>＝\$1,000）  |        |        |
| ⑥ | 遞延所得稅費用（國外子公司）   | 170    |        |
|   | 遞延所得稅資產（國外子公司）   |        | 170    |
|   | 說明：列計分錄⑤有關所得稅費用之調整，\$1,000×17%＝\$170。  |        |        |
| ⑦ | 採用權益法認列之損益份額（母公司）  | 13,944 |        |
|   | 採用權益法之投資（母公司）  |        | 13,944 |
|   | 說明：沖銷母公司按權益法認列對國外子公司之損益份額。<br>其金額計算如下：<br>（國外子公司 20X1 年度稅前淨利\$32,000－國外子公司未實現出<br>售不動產、廠房及設備利益\$5,000＋20X1 年度已實現出售不動產、 |        |        |

廠房及設備利益\$1,000) × 持股比例 60% × (1 - 17%) = \$13,944。

⑧	非控制權益淨利	9,296
	非控制權益	9,296

說明：將 20X1 年度歸屬於非控制權益之利益轉入「非控制權益」科目。

其金額計算如下：

(國外子公司 20X1 年度淨利\$32,000 - 國外子公司未實現處分不動產、廠房及設備利益\$5,000 + 20X1 年度已實現處分不動產、廠房及設備利益\$1,000) × 非控制權益比例 40% × (1 - 17%) = \$9,296。

### 20X2 年度

①	普通股股本 (國外子公司)	75,000
	保留盈餘 (國外子公司)	51,560
	累計折舊 (母公司)	1,000
	遞延所得稅資產 (國外子公司)	680
	不動產、廠房及設備 (母公司)	5,000
	採用權益法之投資 (母公司)	73,944
	非控制權益	49,296

說明：沖銷 20X2 年 1 月 1 日母公司長期股權投資 (20X1 年 1 月 1 日投資成本\$60,000 + 20X1 年度對國外子公司之損益份額\$13,944 = \$73,944) 與 1 月 1 日國外子公司之普通股業主權益，同時調整 1 月 1 日不動產、廠房及設備內含之未實現利益，及相關遞延所得稅資產 [( \$5,000 - \$1,000 ) × 17% = \$680 ]。

②	不動產、廠房及設備 (母公司)	10,000
	累計折舊 (母公司)	10,000

說明：將處分之不動產、廠房及設備調整至處分前之帳面金額及累計折舊。

③	累計折舊 (母公司)	1,000
	折舊 (母公司)	1,000

說明：沖銷處分不動產、廠房及設備所含內部利益部分 20X2 年度之折舊費用。

④	遞延所得稅費用 (國外子公司)	170
	遞延所得稅資產 (國外子公司)	170

說明：列計分錄③有關所得稅費用之調整，\$1,000 × 17% = \$170。

- ⑤ 採用權益法認列之損益份額（母公司） 10,458  
 採用權益法之投資（母公司） 10,458  
 說明：沖銷母公司按權益法認列對國外子公司之損益份額。  
 其金額計算如下：  
 （國外子公司 20X2 年度稅前淨利\$20,000+國外子公司 20X2 年已實現處分不動產、廠房及設備利益\$1,000）×持股比例 60%×（1-17%）=\$10,458。
- ⑥ 非控制權益淨利 6,972  
 非控制權益 6,972  
 說明：將 20X2 年度歸屬於非控制權益之利益轉列「非控制權益」科目。  
 其金額計算如下：  
 （國外子公司 20X2 年度稅前淨利\$20,000+國外子公司 20X2 年度已實現處分不動產、廠房及設備利益\$1,000）×持股比例 40%×（1-17%）=\$6,972。

### 釋例十一 子公司發行流通在外之累積特別股，且由非控制權益持有，並將其列為權益之情況下，合併總損益之歸屬（IFRS10.B95）

母公司持有子公司 80%之普通股，20X1 年度母公司之個別淨利（不含子公司損益份額）為\$500,000，子公司淨利為\$200,000。此外，子公司發行非參加（不論公司之盈餘多寡及普通股股利之大小，特別股均僅能享有定額之股利）之累積特別股，並依國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」第 AG26 段之規定將累積特別股分類為權益。每年之特別股股利為\$50,000 且母公司並未持有該特別股。本例不考慮收購日子公司各項可辨認資產及負債公允價值與帳面金額間之差額與集團內個體間交易之未實現損益。則母公司及其子公司於 20X1 年度合併損益表中合併總損益之歸屬計算如下：

$$\begin{aligned} \text{合併總損益} &= (\text{母公司不含子公司損益份額之個別淨利} \$500,000 + \text{子公} \\ &\quad \text{司個別淨利} \$200,000) \\ &= \underline{\underline{\$700,000}} \\ \text{歸屬於母公司業主損益} &= \text{母公司不含子公司損益份額之個別淨利} \$500,000 \\ &\quad + (\text{子公司個別淨利} \$200,000 - \text{特別股股利} \\ &\quad \text{\$50,000}) \times \text{母公司持有子公司比例} 80\% \\ &= \underline{\underline{\$620,000}} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{歸屬於非控制權益損益} &= [(\text{子公司個別淨利 } \$200,000 - \text{特別股股利} \\ &\quad \$50,000) \times (1 - \text{母公司持有子公司比例} \\ &\quad 80\%)] + \text{特別股股利 } \$50,000 \qquad \qquad \qquad = \underline{\underline{\$80,000}} \end{aligned}$$

## 釋例十二 合併綜合損益表中非控制權益之表達 (IFRS10.B94)

### XYZ 集團 綜合損益表 20X2 及 20X1 年度

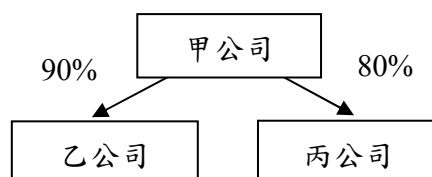
	20X2 年度	20X1 年度
⋮	⋮	⋮
本期淨利	\$ 121,250	\$ 65,500
⋮	⋮	⋮
<b>本期綜合損益總額</b>	<b>\$ 107,250</b>	<b>\$ 93,500</b>
淨利歸屬於：		
母公司業主	\$ 97,000	\$ 52,400
非控制權益	24,250	13,100
	<u>\$121,250</u>	<u>\$ 65,500</u>
綜合損益總額歸屬於：		
母公司業主	\$85,800	\$74,800
非控制權益	21,450	18,700
	<u>\$107,250</u>	<u>\$ 93,500</u>

## 釋例十三 存貨中含有未實現利益之沖銷－集團內及與關聯 企業間之順逆流銷貨 (IFRS10.B86 及 IAS28.22)

### 情況一 母公司對交易雙方均具有控制

甲公司於 20X1 年 1 月 1 日以 \$90,000 取得乙公司 90% 普通股股權，取得時乙公司之業主權益包括普通股股本 \$50,000 及保留盈餘 \$50,000，乙公司可辨認淨資產之公允價值與其帳面金額相等，非控制權益按子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，甲公司另以 \$56,000 取得丙公司 80% 普通股股權，取得時丙公司之業主權益包括普通股股本 \$40,000 及保留盈餘 \$30,000，丙公司可辨認淨資產之公允價值與其帳面金額相等，非控制權益按子公司可辨認淨資產公允價值

20%（非控制權益之比例）衡量。甲公司對乙、丙公司均具控制。



20X1 年度中，甲集團僅有一筆集團內交易，即乙公司於 20X1 年出售商品予丙公司，售價\$8,000，成本\$5,000；丙公司於 20X2 年度始將此項交易之全部商品售予第三方。乙、丙公司 20X1 年度稅後淨利分別為\$10,000 及\$0。

20X1 年 12 月 31 日甲公司於編製個體財務報表時之相關分錄如下：

甲公司對乙、丙公司均具有控制，甲公司之個體財務報表中應依對乙公司之持股比例 90%銷除未實現損益。

20X1/12/31	採用權益法之投資－乙公司	6,300	
	採用權益法認列之損益份額		6,300
	說明：母公司按權益法認列對子公司之損益份額。		
	其金額計算如下：		
	母公司認列對乙公司 20X1 年度之投資收益		
	(\$10,000×90%)		\$9,000
	減：乙公司 20X1 年度未實現銷貨毛利，歸屬於		
	母公司之金額 (\$3,000×90%)		(2,700)
	母公司 20X1 年度認列對乙公司之損益份額		<u>\$6,300</u>

20X1 年 12 月 31 日甲公司於編製合併財務報表時，應作成下列沖銷分錄：

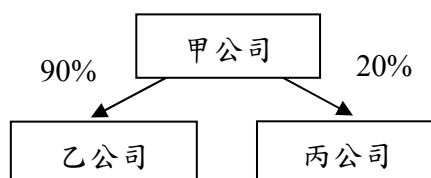
①	普通股股本（乙公司）	50,000	
	保留盈餘（乙公司）	50,000	
	採用權益法之投資－乙公司（母公司）		90,000
	非控制權益－乙公司		10,000
	說明：沖銷乙公司普通股業主權益科目與母公司長期股權投資科目之期初餘額，並將乙公司沖銷後之普通股業主權益之餘額轉列為「非控制權益」科目。		
②	普通股股本（丙公司）	40,000	
	保留盈餘（丙公司）	30,000	
	採用權益法之投資－丙公司（母公司）		56,000
	非控制權益－丙公司		14,000

說明：沖銷丙公司普通股業主權益科目與母公司長期股權投資科目之期初餘額，並將丙公司沖銷後之普通股業主權益之餘額轉列為「非控制權益」科目。

③	銷貨收入（乙公司）	8,000	
	銷貨成本（乙公司）		5,000
	存貨（丙公司）		3,000
	說明：沖銷乙、丙公司間之進貨、銷貨及丙公司期末存貨隱含之未實現利益。		
④	採用權益法認列之損益份額（母公司）	6,300	
	採用權益法之投資－乙公司（母公司）		6,300
⑤	非控制權益淨利－乙公司	700	
	非控制權益－乙公司		700
	說明：乙公司 20X1 年度淨利\$10,000×非控制權益比例 10%－乙公司 20X1 年度未實現銷貨毛利歸屬於非控制權益之金額（\$3,000×10%）＝\$700。		

## 情況二 母公司對交易之一方具有控制—子公司銷貨予關聯企業

甲公司於 20X1 年 1 月 1 日以 \$90,000 取得乙公司 90% 普通股股權，取得時乙公司之業主權益包括普通股股本 \$50,000 及保留盈餘 \$50,000，乙公司可辨認淨資產之公允價值與其帳面金額相等，非控制權益按乙公司可辨認淨資產公允價值 10%（非控制權益之比例）衡量，甲公司對乙公司具控制；同時甲公司另以 \$50,000 取得丙公司普通股實際發行股數之 20%（如下圖所示），甲公司對丙公司具重大影響。乙公司於 20X1 年出售商品予丙公司，售價 \$200,000，成本 \$120,000；丙公司於 20X2 年度始將此項交易之全部商品售予第三方。乙、丙公司 20X1 年度稅後淨利分別為 \$100,000 及 \$90,000。



20X1 年 12 月 31 日甲公司於編製個體財務報表時之相關分錄如下：

20X1/12/31	採用權益法之投資－丙公司	18,000	
	採用權益法認列之損益份額		18,000



說明： $\$90,000 \times 20\% = \$18,000$ 。

20X1/12/31	採用權益法之投資－乙公司	75,600	
	採用權益法認列之損益份額		75,600
	說明：母公司按權益法認列對子公司之損益份額。		
	其金額計算如下：		
	母公司認列對乙公司 20X1 年度之投資收益 (\$100,000×90%)		\$90,000
	減：乙公司 20X1 年度未實現銷貨毛利，歸屬 於母公司之金額 (\$80,000×20%×90%)		(14,400)
	母公司 20X1 年度認列對乙公司之損益份額		<u>\$75,600</u>

20X1 年 12 月 31 日甲公司於編製合併財務報表時，應作成下列沖銷分錄：

①	普通股股本（乙公司）	50,000	
	保留盈餘（乙公司）	50,000	
	採用權益法之投資（母公司）		90,000
	非控制權益		10,000
	說明：沖銷子公司普通股業主權益科目與母公司長期股權投資科目之期初餘額，並將子公司沖銷後之普通股業主權益之餘額轉列為「非控制權益」科目。		
②	未實現銷貨損益	16,000	
	採用權益法之投資－丙公司		16,000
	說明：認列乙公司對丙公司順流交易之未實現銷貨利益。		
③	採用權益法認列之損益份額（母公司）	75,600	
	採用權益法之投資－乙公司（母公司）		75,600
④	非控制權益淨利	8,400	
	非控制權益		8,400
	說明：乙公司 20X1 年度淨利 \$100,000 × 非控制權益比例 10% - 乙公司 20X1 年度未實現銷貨毛利歸屬於非控制權益之金額 (\$80,000 × 20% × 10%) = \$8,400。		

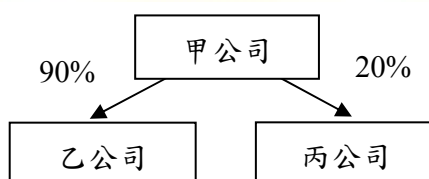
母公司及其子公司

合併工作底稿（部分）  
20X1年度

試算表	母公司	乙公司	沖銷分錄		合併綜合 損益表	非控制 權益	保留盈 餘	合併資產 負債表
			借方	貸方				
採用權益法之投資— 乙公司	165,600			①90,000 ②75,600				—
採用權益法之投資— 丙公司	68,000			③16,000				52,000
其他可辨認淨資產		200,000						200,000
母公司股東權益 (1月1日)	140,000							140,000
子公司股東權益 (1月1日)		100,000	①100,000					
非控制權益				①10,000 ④8,400		18,400		18,400
採用權益法認列之損 益份額—乙公司	75,600		②75,600		—			
採用權益法認列之損 益份額—丙公司	18,000				18,000			
銷貨收入		200,000			200,000			
銷貨成本		120,000			120,000			
其他收入		20,000			20,000			
未實現銷貨損益			③16,000		16,000			
淨利	93,600	100,000			102,000			
非控制權益淨利			④8,400		8,400			
歸屬於母公司淨利					93,600		93,600	93,600
合計			200,000	200,000				

情況三 母公司對交易之一方具有控制—關聯企業銷貨予子公司

沿情況二，惟將乙公司銷貨予丙公司，改為丙公司銷貨予乙公司。



20X1年12月31日甲公司於編製個體財務報表時之相關分錄如下：

20X1/12/31 採用權益法之投資—乙公司 90,000  
 採用權益法認列之損益份額 90,000  
 說明： $\$100,000 \times 90\% = \$90,000$ 。

20X1/12/31	採用權益法之投資－丙公司	2,000	
	採用權益法認列之損益份額		2,000
	說明：甲公司按權益法認列對丙公司之損益份額。		
	其金額計算如下：		
	甲公司認列對丙公司 20X1 年度之投資收益 (\$90,000×20%)		\$18,000
	減：丙公司 20X1 年度未實現銷貨毛利，歸屬於 甲公司之金額 (\$80,000×20%)		(16,000)
	甲公司 20X1 年度認列對丙公司之損益份額		<u>\$2,000</u>

