

企業合併及具控制之投資

壹、前 言

第 一 條 本公報係訂定企業合併及一個體控制其他個體之會計處理準則。

第 二 條 本公報不適用於下列各項：

1. 合資。
2. 對無法構成業務之單一資產或資產群組之取得。
3. 共同控制下個體或業務之合併。
4. 投資個體收購其投資子公司。

貳、定 義

第 三 條 本公報用語定義如下：

1. **控制**：當投資者暴露於來自對被投資者之參與之變動報酬，或對該等變動報酬享有權利，且透過其對被投資者之權力有能力影響該等報酬時，投資者控制被投資者。
2. **投資個體**：投資個體係指符合下列條件之個體：
 - (1) 為提供投資者投資管理服務之目的，而自一個或多個投資者取得資金。
 - (2) 向投資者承諾其經營目的，係純為來自資本增值、投資收益或兩者之報酬而投入資金。
 - (3) 以公允價值基礎衡量及評估其幾乎所有投資之績效。母公司應決定其是否為投資個體。
3. **非控制權益**：子公司之權益中，非直接或間接歸屬於母公司之部分。
4. **收購者**：對被收購者取得控制之個體。
5. **被收購者**：收購者在企業合併中取得控制之一個或多個業務。
6. **收購日**：收購者對被收購者取得控制之日。
7. **企業合併**：收購者對一個或多個業務取得控制之交易或其他事項。
8. **子公司**：係指受另一個體控制之個體。
9. **母公司**：係指控制其他個體之個體。
10. **順流交易**：係指企業銷售商品、勞務或其他資產予其子公司之交易。
11. **逆流交易**：係指子公司銷售商品、勞務或其他資產予企業之交易。
12. **側流交易**：係指企業之子公司、關聯企業或合資間銷售商品、勞務或其他資產之交易。
13. **業務**：能被經營與管理之活動及資產組合，其目的係為直接提供報酬予投資者，報酬之形式包括股利、較低之成本或其他經濟利益。

14. **或有對價**：通常係指若特定事項於未來發生或符合若干條件時，收購者須移轉額外資產或權益予被收購者原業主之義務，以作為對被收購者取得控制之對價之一部分。但若符合某些特定條件時，或有對價可能亦賦予收購者收回先前移轉對價之權利。
15. **商譽**：係指自企業合併取得之不可辨認及未單獨認列未來經濟效益之無形資產。
16. **可辨認性**：係指資產符合下列條件之一：
- (1) 可與企業分離並個別或隨相關合約、資產或負債出售、移轉、授權、租賃或交換。
 - (2) 由合約或其他法定權利所產生，而不論該等權利是否可移轉，或是否可與企業或其他權利及義務分離。

參、投資子公司之會計準則

控制

第四條 無論投資者對被投資者參與之性質為何，投資者應評估是否控制該被投資者，以決定是否為該被投資者之母公司。

第五條 投資者須同時符合下列所有要件時，始控制被投資者：

1. 對被投資者具有權力。
2. 具有來自對被投資者之參與之變動報酬之暴險或權利。
3. 具有使用其對被投資者之權力以影響投資者報酬之能力。

當評估投資者是否控制被投資者時，投資者應考量所有事實及情況。若事實及情況顯示前項要件中之一項或多項發生變動，投資者應重評估其是否控制被投資者。

第六條 下列情形通常視為對被投資者具有控制：

1. 母公司直接或透過子公司間接擁有一個體超過半數之表決權。但在極端情況下，有明確證據顯示該所有權未構成控制者，不在此限。
2. 母公司雖僅直接或間接擁有一個體半數或未達半數之表決權，但若有下列情況之一者，仍存在控制：
 - (1) 經由與其他投資者之協議，具超過半數表決權之權力。
 - (2) 依法令或協議，具主導該個體財務及營運政策之權力。
 - (3) 具任免董事會（或類似治理單位）大多數成員之權力，且由該董事會（或類似治理單位）控制該個體。
 - (4) 具掌握董事會（或類似治理單位）會議大多數表決權之權力，且由該董事會（或類似治理單位）控制該個體。

權力

第七條 當投資者具有既存權利使其現在得以主導攸關活動時，該投資者對被投資者具有權力。攸關活動係重大影響被投資者報酬之被投資者活動。

第八條 權力來自於權利。例如，投資者對被投資者權力之取得，係直接且完全透過股份之權益工具所賦予之表決權時，即可藉由持股之表決權予以評估。在其他情況下，評估須考量超過一個因素，例如，當權力來自於一個或多個合約協議時，即屬之。

具有現時能力以主導攸關活動之投資者具有權力，即使其主導權利尚未行使。投資者一直在主導攸關活動之證據，有助於決定投資者是否具有權力，但對於判定投資者是否對被投資者具有權力，此證據本身未必具決定性。

權益法及權益交易

第九條 企業對被投資者具控制時，應依企業會計準則公報第六號「投資關聯企業及合資」之規定，採用權益法處理其對子公司之投資。但本公報另有規定者，應依本公報之規定處理。

企業對被投資者具控制之投資，有關減損之會計處理，應依企業會計準則公報第十九號「資產減損」之規定處理。

第十條 子公司之損益及其他綜合損益各組成部分，應以現時既存之所有權權益比例為基礎，分別歸屬於母公司業主及非控制權益，即使因而導致非控制權益發生虧損餘額。

第十一條 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。

當非控制權益所持有之權益比例變動時，企業應調整控制與非控制權益之帳面金額以反映其於子公司相對權益之變動。企業應將非控制權益之調整金額與所支付或收取對價之公允價值間之差額，直接認列於權益且歸屬於母公司業主。

第十二條 母公司對子公司之順流、逆流及側流交易所產生之未實現損益，應加以銷除，其銷除方式如下：

1. 順流交易：未實現損益應全數銷除。
2. 逆流交易：未實現損益應按約當持股比例銷除。
3. 側流交易：若投資者對發生交易之各被投資者均具控制，各被投資者間未實現損益，應按投資者對產生損益之被投資者之約當持股比例銷除。

當順流交易提供即將出售或投入資產之淨變現價值減少，或該等資產減損損失之證據時，該等損失應由投資者全數認列。當逆流交易提供即將購入資產之淨變現價值減少，或該等資產減損損失之證據時，企業應認列其對該等損失之份額。

喪失控制

第十三條 母公司喪失對子公司之控制時，應依下列方式處理：

1. 對前子公司之剩餘投資，於喪失控制日以公允價值認列。該剩餘投資及對前

子公司之應收或應付款項，後續應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)或第十五號「金融工具」(以下簡稱第十五號公報)之規定處理。該公允價值應視為依第十五號公報之規定，原始認列為金融資產之公允價值；或視為依第六號公報之規定原始認列投資關聯企業或合資之成本。

2. 母公司對其他綜合損益中，先前所認列與該子公司有關之所有金額，其會計處理遵循之基礎，應與母公司直接處分相關資產或負債時遵循之基礎相同。
3. 歸屬於前控制權益中，與喪失控制有關之利益或損失，應認列為損益。

投資個體之決定與例外規定

第十四條 母公司評估其是否符合投資個體之定義時，應考量是否具有下列特性：

1. 其有超過一項投資。
2. 其有超過一個投資者。
3. 其有非屬該個體關係人之投資者。
4. 其有以權益或類似權益為形式之所有權權益。

缺乏前項之任一特性，未必會導致一個體不符合投資個體。

母公司不再為投資個體或成為投資個體，應自狀態變動發生之日起，推延處理其狀態之變動。

第十五條 當投資個體取得對另一個體之控制時，應依企業會計準則公報第十五號「金融工具」之規定，按公允價值衡量該投資，其公允價值變動列入損益。

若一投資個體有一子公司提供與投資個體投資活動相關之服務，該投資個體應依本公報第九條之規定，對該子公司採用權益法處理。

第十六條 母公司原屬投資個體，嗣後經評估不再符合投資個體之定義時，母公司對先前按公允價值衡量之子公司，應依本公報第十八條之規定處理。狀態改變之日應視為收購日，子公司於收購日之公允價值應視為移轉對價。母公司後續應依本公報第九條之規定，採用權益法處理對子公司之投資。

母公司原非屬投資個體，嗣後經評估後符合投資個體之定義時，應於狀態變動日停止對子公司採用權益法，並應適用本公報第十三條之規定，如同母公司於該日已喪失對該等子公司之控制。

肆、企業合併之會計準則

辨認企業合併

第十七條 企業應依本公報之定義，決定一項交易或其他事項是否為企業合併，亦即所取得之資產及承擔之負債，須符合構成業務之規定。若企業取得之資產不符合業務之定義，報導個體應將該項交易或其他事項以資產取得之方式處理。

收購法

第十八條 企業應對每一企業合併採用收購法處理，其步驟如下：

1. 辨認收購者。
2. 決定收購日。
3. 認列與衡量取得之可辨認資產、承擔之負債及被收購者之非控制權益。
4. 認列與衡量商譽或廉價購買利益。

辨認收購者

第十九條 企業應依本公報第四條至第八條之規定辨認收購者，即對被收購者取得控制之個體。

企業合併若主要係透過移轉現金、其他資產或產生負債而達成者，收購者通常為移轉現金、其他資產或產生負債之個體。

企業合併若主要係透過交換權益而達成者，收購者通常為發行本身權益之個體。

決定收購日

第二十條 收購日係指收購者對被收購者取得控制之日，通常為收購者依法移轉對價、取得被收購者資產或承擔被收購者負債之日（結清日）。收購者取得控制之日，可能在結清日之前或之後。例如，若訂有書面合約使收購者於結清日前對被收購者取得控制，即為收購日在結清日之前。收購者應考量所有相關之事實與情況以辨認收購日。

認列與衡量取得之可辨認資產、承擔之負債及被收購者之非控制權益

第二十一條 收購者應認列收購日取得之可辨認資產、承擔之負債並衡量被收購者之非控制權益。

第二十二條 收購者取得之可辨認資產及承擔之負債，須符合下列條件始應於收購日認列為單獨項目：

1. 在收購日須符合資產及負債之定義。收購者預期但未來沒有義務會發生之成本，並非收購日之負債。例如，執行結束被收購者活動之計畫、資遣或重新安置員工等。
2. 須為收購者與被收購者(或其原業主)於企業合併之交易所交換之一部分，而非個別交易之結果。

第二十三條 收購者於適用認列原則及條件時，對被收購者財務報表中先前未認列之資產及負債，可能須予認列。例如，收購者所取得之品牌、專利或客戶關係等可辨認無形資產，被收購者並未於其財務報表中認列為資產，此乃因該等無形資產係被收購者內部開發，且已將相關成本認列為費用。

第二十四條 收購者於收購日應分類或指定所取得之可辨認資產及承擔之負債，俾利於其他企業會計準則公報後續之應用。收購者之分類或指定，須基於收購日當天已存在之合約條款、經濟情況、營運或會計政策，以及其他相關情況。

收購者對於收購日已存在之租賃合約，應根據合約開始日之合約條款與其他因素，依企業會計準則公報第二十號「租賃」之規定，分類為營業租賃或融資租賃。若合約條款曾作修改而導致分類改變，則以修改合約日之合約條款與其他

因素為基礎。

第二十五條 收購者應按收購日之公允價值，衡量所取得之可辨認資產及承擔之負債。

第二十六條 每一企業合併中，被收購者之非控制權益，應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。

第二十七條 或有負債不適用本公報第二十二條之規定。收購者於企業合併中承擔之或有負債，若屬因過去事項所產生之現時義務且其公允價值能可靠衡量者，即使並非很有可能需要流出具經濟效益之資源以清償該義務，仍應於收購日認列該或有負債。

所得稅不適用本公報第二十二條及第二十五條之規定。收購者應依企業會計準則公報第十二號「所得稅」之規定，認列與衡量因企業合併所取得之資產或承擔之負債而產生之遞延所得稅資產或遞延所得稅負債，並處理被收購者於收購日已存在或因收購而產生之暫時性差異及遞轉後期之潛在所得稅影響數。

認列與衡量商譽或廉價購買利益

第二十八條 收購者應辨認收購日包含於投資帳面金額之商譽，並以下列第一款超過第二款之金額衡量：

1. 下列各項目之彙總金額：

- (1) 依本公報規定衡量之移轉對價，通常為收購日之公允價值。
- (2) 依本公報規定衡量被收購者非控制權益之金額。
- (3) 在分階段達成之企業合併中（本公報第三十一條），收購者先前已持有被收購者之權益於收購日之公允價值。

2. 所取得之可辨認資產及承擔之負債，於收購日依本公報規定衡量之淨額。

第二十九條 本公報第二十八條第二款之金額，超過第一款各項目彙總金額時，係屬廉價購買。收購者應重新評估是否已正確辨認所有取得之資產及承擔之負債，且於評估過程中辨認應認列之額外資產或負債。依前述規定重新評估後，本公報第二十八條第二款之金額仍超過第一款各項目彙總金額時，收購者應於收購日將產生之廉價購買利益，認列為損益。

移轉對價

第三十條 企業合併之移轉對價應按公允價值衡量。

前項移轉對價之計算，應為收購者所移轉之資產、收購者對被收購者之原業主所產生之負債、及收購者所發行之權益工具於收購日公允價值之總和。移轉對價之可能形式，包括現金、其他資產、收購者之業務或子公司、或有對價、普通或特別權益工具、選擇權、認股證等。

收購者應以收購日之公允價值認列或有對價，作為交換被收購者而支付移轉對價之一部分。

分階段達成之企業合併

第三十一條 收購者對其取得控制之被收購者，有時於收購日前已持有該被收購者之權益。

例如，甲企業原已持有乙企業35%之非控制權益，當甲企業額外買進乙企業

40%之權益，則對乙企業取得控制。此類交易稱為分階段達成之企業合併，有時亦稱為分批收購。

於分階段達成之企業合併中，收購者應按收購日之公允價值再衡量其先前已持有被收購者之權益，因而產生之利益或損失，應認列為損益或其他綜合損益。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。

衡量期間

第三十二條 衡量期間係指收購日後，收購者可調整企業合併所認列暫定金額之期間。若企業合併之原始會計處理，於合併發生之報導期間結束日前尚不完整，收購者應於其財務報表中報導會計處理尚不完整之項目之暫定金額。收購者一旦取得其所欲得知之收購日已存在事實與情況之資訊，或獲悉無法取得更多資訊時，衡量期間即結束。惟衡量期間自收購日起，最長不得超過一年。

第三十三條 收購者應於衡量期間，追溯調整已於收購日認列之暫定金額，以反映所取得有關收購日已存在事實情況之新資訊，亦應認列因取得有關收購日已存在事實與情況之新資訊而產生額外之資產或負債。

第三十四條 衡量期間結束後，收購者對企業合併會計處理之修正，僅限依企業會計準則公報第四號「會計政策、估計與錯誤」規定之更正錯誤處理。

收購相關成本

第三十五條 收購相關成本係收購者為進行企業合併而發生之成本，收購者應將此項成本於成本發生及勞務取得當期認列為費用。但發行債務或權益證券之成本，應依企業會計準則公報第十五號「金融工具」之規定認列。收購成本例示如下：

1. 仲介費。
2. 顧問、法律、會計、評價與其他專業或諮詢費用。
3. 一般行政成本，包括維持內部處理併購業務部門之成本。
4. 登記與發行債務或權益證券之成本。

後續衡量

或有負債

第三十六條 收購者於企業合併所認列之或有負債，自原始認列至清償、取消或期滿為止，應以下列二者較高者衡量：

1. 依企業會計準則公報第九號「負債準備、或有負債及或有資產」之規定認列之金額。
2. 原始認列之金額，減去依企業會計準則公報第十號「收入」之規定認列之累計攤銷金額（如適當時）。

本規定不適用於依企業會計準則公報第十五號「金融工具」之規定處理之合約。

或有對價

第三十七條 收購者於收購日後，對於或有對價公允價值變動之認列，可能係因收購者於收購日後始取得該日已存在事實與情況之額外資訊，此項變動係屬衡量期間之調整。惟該變動若源自收購日後之事項，則非屬衡量期間調整。例如，符合盈餘目標、達到特定股價或達成研究及發展計畫之里程碑。收購者對於非屬衡量期間調整之或有對價公允價值變動，應依下列方式處理：

1. 分類為權益之或有對價不得再衡量，且其後續交割應在權益內調整。
2. 分類為資產或負債之或有對價：
 - (1) 為金融工具並屬企業會計準則公報第十五號「金融工具」（以下簡稱第十五號公報）之範圍者，應按公允價值衡量，所產生之利益或損失，依第十五號公報之規定，認列為損益或其他綜合損益。
 - (2) 非屬第十五號公報之範圍者，應依企業會計準則公報第九號「負債準備、或有負債及或有資產」或其他適當之企業會計準則公報處理。

伍、揭 露

第三十八條 企業應就每一重大子公司分別揭露下列資訊：

1. 投資子公司之帳面金額。
2. 有公開市場報價子公司之公允價值。
3. 對子公司所享有之損益份額、停業單位損益份額及其他綜合損益份額。
4. 對子公司具控制之重大判斷與假設。
5. 對子公司權益之性質及範圍。例如，主要營業活動、所有權權益比例、表決權比例及國外註冊地（若有時）等。
6. 子公司之彙總性財務資訊，至少包括資產、負債、收入、本期淨利及綜合損益總額。

前項第六款所規定之彙總性財務資訊，應為公司間交易銷除前之金額，並反映企業採用權益法時所作之調整。例如，取得時所作之公允價值調整，以及就會計政策差異所作之調整。

第三十九條 收購者對於報導期間發生之每一企業合併案，應揭露下列資訊：

1. 參與合併之個體或業務之名稱及說明。
2. 收購日。
3. 取得表決權權益之比例。
4. 企業合併之成本及該成本組成項目之說明。例如，現金、權益工具及債務工具。
5. 在收購日所認列被收購者之各類資產、負債及或有負債之金額。
6. 依本公報第二十九條之規定，將廉價購買利益認列為損益之金額，以及該利益於綜合損益表列報之單行項目。
7. 商譽帳面金額於報導期間開始日與結束日間之調節，並分別列示下列資訊

(無須提供前期資訊)：

- (1) 新企業合併所產生之變動金額。
- (2) 減損損失。
- (3) 處分過去所取得之業務。
- (4) 其他變動。

陸、附 則

第 四十 條 本公報於中華民國一〇四年十一月四日發布，對報導期間開始日在中華民國一〇五年一月一日以後之財務報表適用，但亦得提前適用。

