

## Chapter 12 特殊議題—股權投資與外幣

### 課內習題解答

### 問答題

1. 投資公司持有被投資公司之普通股時，是否將此投資必然列入透過損益按公允價值衡量之金融資產或透過其他綜合損益按公允價值衡量之股票投資？

**Ans:** 不是。當投資公司之持股比例低於 20% 時，推定投資公司對被投資公司無重大影響力；持股比例介於 20% 至 50% 間時，則推定投資公司參與被投資公司財務與營運決策，即具重大影響力；持股比例達 50% 以上時，則推定投資公司主導被投資公司財務與營運決策，即具控制力。以表格形式彙總如下：

持股比例	投資公司對被投資公司影響力程度	會計處理
20%以下	無重大影響力	列入「透過損益按公允價值衡量之金融資產」或「透過其他綜合損益按公允價值衡量之股票投資」
20%至 50%間	具重大影響力	權益法
50%以上	具控制力	併購法之合併財務報表

2. 投資公司持有被投資公司之普通股時，視其對被投資公司之影響力程度而於合併財務報表中對投資有不同之表達，各類影響力程度下應作之表達為何？

**Ans:**

影響力程度	應作之表達
無重大影響力	表達於「透過損益按公允價值衡量之金融資產」或「透過其他綜合損益按公允價值衡量之股票投資」此單行資產項目
具重大影響力	表達於「採用權益法之投資」此單行資產項目
具控制力	表達於各項資產、各項負債與非控制權益項目

3. 當投資公司對取得被投資公司股權時，何種情況表示被投資公司有商譽存在？投資公司如何表達其取得之被投資公司商譽？

2 財務報表分析 課內習題解答

**Ans:** 當投資公司付出之投資成本，高於按其持股比例計算之被投資公司可辨認淨資產公允價值，即被投資公司有商譽存在。此時投資公司之投資中除按其持股比例得擁有之被投資公司可辨認淨資產外，尚包括擁有之被投資公司商譽。

若投資公司對該投資採權益法處理，則其擁有之被投資公司商譽並未單獨列示為資產，而係為與投資公司擁有被投資公司之其他資產負債彙總後單行列示於「採用權益法之投資」項目。但當投資公司對被投資公司具控制力而須編製併購法之合併財務報表時，包含投資公司與被投資公司之併購法合併資產負債表中則有商譽此項資產項目之列示。

4. 財務報告中之外幣係指何種貨幣？何謂功能性貨幣？何謂表達貨幣？母子公司的功能性貨幣不同時，母公司應如何處理子公司依功能性貨幣編製之財務報表？

**Ans:** 所謂外幣係指個體功能性貨幣以外之貨幣。

功能性貨幣係指個體營運所處主要經濟環境之貨幣，即所謂功能性貨幣為個體營運所處主要經濟環境通常係指主要產生及支用現金之環境。

表達貨幣係企業用以表達財務報表之貨幣。

財務報表通常依據其所在國家當地貨幣編製財務報表以符合所在國家主管機關申報要求；而依據國際財務報導準則要求，企業應決定其功能性貨幣，並以該功能性貨幣衡量其經營結果及財務狀況。若企業之功能性貨幣並非表達貨幣，則應將功能性貨幣之報表換算為表達貨幣之財務報表。

當集團（集團係指母公司及其所有子公司）中子公司之功能性貨幣不同於母公司之表達貨幣時，子公司之經營結果及財務狀況應以與母公司相同之表達貨幣列報，以利後續合併財務報表之表達。此情形下，母公司亦須將子公司依功能性貨幣編製之報表換算為母公司之表達貨幣。

5. 外幣交易應如何作原始認列與後續衡量？

**Ans:** 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（即立即交付之匯率）換算為功能性貨幣記錄該交易。後續報導期間結束日之會計處理，須區分外幣交易產生之資產或負債為貨幣性項目（貨幣性項目係指持有之貨幣單位，及收付具有固定或可決定數量之貨幣單位之資產或負債。）或非貨幣性項目：(1)貨幣性項目：應以報導期間結束日之收盤匯率換算，而因該換算外幣貨幣性項目使用之匯率與當期原始認列或前期財務報表換算之匯率不同時，其所產生之兌換差額，應於發生當期認列為損益（認列為綜合損益表之當期損益項下）。(2)非貨幣性項目：若以歷史成本衡量之外幣非貨幣性項目，應以交易日之匯率（即歷史匯率）換算；若為以公允價值衡量之外幣非貨幣性項目，應以衡量公允價值當日之匯率換算之。以歷史成本衡量之外幣非貨幣項目於後續衡量時不會產生兌換差額，係因：以歷史匯率換算，換算後之金額即為交易日原始認列之換算後金額。除前述外之其他貨幣非貨幣性項目因匯率變動產生之兌換差額，

須視該非貨幣性項目之利益或損失被認列為當期損益項目或當期其他綜合損益項目而決定。當非貨幣性項目之利益或損失認列為損益時，該利益或損失之任何兌換組成部分亦應認列為損益（認列為綜合損益表之當期損益項下）；而當非貨幣性項目之利益或損失認列為其他綜合損益時，該利益或損失之任何兌換組成部分亦應認列為其他綜合損益（認列為綜合損益表之當期綜合損益項下）。

#### 6. 財務報表之換算有哪兩種方式？各應使用在何種情況下？

**Ans:** 依據財務報表是否依據功能性貨幣編製，財務報表的換算包含兩種方式：(1)由非功能性貨幣換算為功能性貨幣（即財務報表使用非功能性貨幣編製）：採用時點法；(2)由功能性貨幣換算為表達貨幣（即使用非功能性貨幣為表達貨幣）：採用現時匯率法。因此，若個體財務報表以非功能性貨幣編製，且其功能性貨幣與表達貨幣不同時，將非功能性貨幣編製之財務報表換算為表達貨幣之財務報表，須先以時點法將非功能性貨幣換算為功能性貨幣，再以現時匯率法將以功能性貨幣編製之財務報表換算為表達貨幣。

### 選擇題

1. (A) 表達母公司及子公司合併後財務狀況與經營績效之財務報表為 (A) 合併財務報表  
(B) 個體財務報表 (C) 單獨財務報表 (D) 個別財務報表 易
2. (B) 表達母公司本身財務狀況及財務績效，且編製時對包括子公司在內的長期股權投資係採權益法評價之財務報表為 (A) 合併財務報表 (B) 個體財務報表 (C) 單獨財務報表 (D) 個別財務報表 易
3. (D) 下列敘述何者錯誤？(A) 分類為「透過損益按公允價值衡量之金融資產」之股權投資係以公允價值表達於資產負債表 (B) 分類為「透過其他綜合損益按公允價值衡量之股票投資」之股權投資係以公允價值表達於資產負債表 (C) 分類為「透過損益按公允價值衡量之金融資產」之股權投資其評價損益係計入綜合損益表中之本期淨利中 (D) 分類為「透過其他綜合損益按公允價值衡量之股票投資」之股權投資其評價損益係計入綜合損益表中之本期淨利中 易
4. (D) 下列關於分類為「透過損益按公允價值衡量之金融資產」之股權投資之敘述何者錯誤？(A) 以公允價值表達於資產負債表 (B) 收取之股利計入綜合損益表中之本期淨利中 (C) 評價損益發生時係計入綜合損益表中之綜合損益中 (D) 評價損益永遠不會計入綜合損益表中之本期淨利中 中

4 財務報表分析 課內習題解答

5. (A) 下列何種股權投資所收取之股利收入會使綜合損益表中之本期淨利增加？①透過損益按公允價值衡量之金融資產；②透過其他綜合損益按公允價值衡量之股票投資；③採用權益法之投資；④具控制力之子公司投資 (A)①② (B)①③ (C)③④ (D)①②③④ 中
6. (D) 關於同一股權投資分別於採用權益法之個體財務報表與採用併購法之合併財務報表中，下列比較何者錯誤？(A) 合併財務報表中歸屬於母公司之本期淨利與個體財務報表中之本期淨利相等 (B) 合併財務報表中歸屬於母公司之綜合損益總額與個體財務報表中之綜合損益總額相等 (C) 合併財務報表中歸屬於母公司之權益金額與個體財務報表中之權益金額相等 (D) 合併財務報表中之資產負債金額與個體財務報表中之資產負債金額相等□ 難
7. (C) 當投資公司取得被投資公司控制時而編製採用併購法之合併財務報表，下列敘述何者錯誤？(A) 除商譽外，被投資公司之資產以公允價值與投資公司資產之帳面金額合計 (B) 被投資公司之負債以公允價值與投資公司負債之帳面金額合計 (C) 被投資公司之權益以公允價值與投資公司權益之帳面金額合計 (D) 列示之被投資公司商譽可能為全部被投資公司商譽，也可能僅包含投資公司擁有被投資公司部分之商譽 難

**請依下列資訊回答 8-15 題** X1 年 12 月 31 日，以新台幣為功能性貨幣及報導貨幣的史蒂芬柯瑞公司在美國以自有現金 \$600,000 美元與借入之 \$400,000 美元（當日匯率為 \$1 美元=新台幣 \$30 元），於舊金山設立金州勇士子公司。公司成立當日並立即購入辦公大樓與設備 \$400,000 美元及商品存貨 \$100,000 美元。史蒂芬柯瑞公司預期新台幣對美元之匯率將持續升值，並預期美國將一直維持輕微之通貨膨脹。

8. (B) 若新台幣對美元之匯率將持續升值且美國將維持輕微之通貨膨脹，則金州勇士子公司的存貨在下列何種衡量方式下，將使史蒂芬柯瑞公司的銷貨毛利最大？(A) 先進先出及時點法 (B) 先進先出及現時匯率法 (C) 加權平均及時點法 (D) 加權平均及現時匯率法 難
9. (B) 若史蒂芬柯瑞公司決定金州勇士子公司之功能性貨幣為新台幣，則史蒂芬柯瑞母公司應將金州勇士子公司以美元記錄之不動產及設備以下列何種匯率換算？(A) 報導期間之平均匯率 (B) 購買不動產及設備當日之匯率 (C) 報導期間結束日之匯率 (D) 購買不動產及設備當期之平均匯率 易
10. (C) 若史蒂芬柯瑞公司決定金州勇士子公司之功能性貨幣為新台幣，則史蒂芬柯瑞母公司應將金州勇士子公司以美元記錄之應收帳款以下列何種匯率換算？(A) 報導期間

- 之平均匯率 (B) 賒銷收入認列當日之匯率 (C) 報導期間結束日之匯率 (D) 認列賒銷收入當期之平均匯率 易
11. (C) 若史蒂芬柯瑞公司決定金州勇士子公司之功能性貨幣為美元，則史蒂芬柯瑞母公司應將金州勇士子公司以美元記錄之存貨以下列何種匯率換算？(A) 報導期間之平均匯率 (B) 存貨認列當日之匯率 (C) 報導期間結束日之匯率 (D) 認列存貨當期之平均匯率 易
12. (C) 若史蒂芬柯瑞公司決定金州勇士子公司之功能性貨幣為新台幣，則史蒂芬柯瑞母公司應將金州勇士子公司以美元記錄之\$400,000 借款以下列何種匯率換算？(A) 報導期間之平均匯率 (B) 借款認列當日之匯率 (C) 報導期間結束日之匯率 (D) 借款當期之平均匯率 易
13. (A) 若史蒂芬柯瑞公司決定金州勇士子公司之功能性貨幣為美元，則史蒂芬柯瑞母公司應將金州勇士子公司以美元記錄之\$400,000 借款產生之利息費用以下列何種匯率換算？(A) 報導期間之平均匯率 (B) 借款認列當日之匯率 (C) 報導期間結束日之匯率 (D) 借款當期之平均匯率 易
14. (C) 若史蒂芬柯瑞公司決定金州勇士子公司之功能性貨幣為美元，且金州勇士子公司之存貨在報導期間結束日減損至淨變現價值。則史蒂芬柯瑞母公司應將金州勇士子公司以美元記錄之減損後存貨以下列何種匯率換算？(A) 報導期間之平均匯率 (B) 存貨認列當日之匯率 (C) 報導期間結束日之匯率 (D) 認列存貨當期之平均匯率 易
15. (B) 若新台幣對美元之匯率將持續升值，且史蒂芬柯瑞公司決定金州勇士子公司之功能性貨幣為美元，則史蒂芬柯瑞母公司最可能報告：(A) 財務報表產生其他綜合損益利益 (B) 財務報表產生其他綜合損益損失 (C) 財務報表之其他綜合損益不變 (D) 無法推測財務報表之其他綜合損益如何變化 易

## 練習題

1. 甲公司於X1年初以每股 \$20 購入 A 股票 2,000 股分類為透過其他綜合損益按公允價值衡量之股票投資，該股票X1年底與X2年底之每股公允價值各為 \$15 與 \$22。該公司於X2年中以每股 \$21 出售該股票半數。若不考慮所得稅與交易成本，請問關於甲公司對乙公司之股權投資對甲公司X1年度與X2年度之本期淨利與其他綜合損益總額之影響數為何？

6 財務報表分析 課內習題解答

**Ans:** X1年度之本期淨利影響數為 \$0，其他綜合損益總額之影響數為 \$10,000 損失 (=(\$15-\$20)×2,000)；X2 年度之本期淨利影響數為 \$0，其他綜合損益總額之影響數為 \$13,000 利益，自其他權益直接結轉保留盈餘為 \$1,000 (增加)。

X2 年度之說明：

(1)X2 年度本期淨利影響數為 \$0，因為透過其他綜合損益按公允價值衡量之股票投資，於處分時不作重分類調整。

(2)X2 年度其他綜合損益總額之影響數  

$$= (\$21-\$15)\times 1,000+(\$22-\$15)\times 1,000$$

$$= \$6,000+\$7,000=\$13,000 \text{ (利益)}$$

(3)X2 年度對保留盈餘之影響為出售之1,000股股票，其於以前年度與本年度累計認列於其他綜合損益之金額，自其他權益直接結轉保留盈餘為\$1,000 (=(\$21-\$20)×1,000，增加保留盈餘)。

2. 甲公司於X1年初以 \$150,000 取得乙公司 40% 普通股，並分類為採用權益法之投資 (乙公司之可辨認淨資產之帳面金額與公允價值相等)。乙公司X1年度之綜合損益總額為 \$100,000，並宣告發放現金股利\$20,000。請問甲公司對乙公司之股權投資於X1年底之餘額為何？

**Ans:** \$182,000。計算說明： $\$150,000+(\$100,000\times 40\%)-(\$20,000\times 40\%)= \$182,000$ 。

3. 甲公司於X1年初以公允價值 \$150,000 取得乙公司 60% 普通股並取得控制力。乙公司X1年初之資產為現金 (帳面金額與公允價值均為 \$60,000) 與土地 (帳面金額 \$80,000，公允價值 \$160,000)；負債之帳面金額與公允價值則均為 \$20,000。請問以下列兩種衡量非控制權益之方式，計算甲公司因取得乙公司而應於合併財務報表認列之商譽金額為何？

(1)按非控制權益持股比例之被投資公司可辨認淨資產公允價值；(2)非控制權益公允價值為\$90,000。

**Ans:**(1)若甲公司選擇以「按非控制權益持股比例之被投資公司可辨認淨資產公允價值」衡量非控制權益，則其應認列之商譽金額為\$30,000。說明如下：

乙公司可辨認淨資產之公允價值=\$60,000(現金)+\$160,000(土地)-\$20,000(負債)=\$200,000

商譽=(\$150,000+\$200,000×40%) - \$200,000=\$30,000

(2)若甲公司選擇以非控制權益之公允價值衡量，商譽說明如下：

商譽=(\$150,000 + \$90,000) - \$200,000 = \$40,000

4. 功能性貨幣為新台幣的甲公司於X1年10月1日出售商品一批賒銷至美國，售價為美元\$100,000，該批商品存貨之帳面金額為新台幣1,800,000元，該應收帳款之收現日為X2年3月31日，且於該日將收現之美元\$100,000換為新台幣。甲公司X1年與X2年無其他交易，且甲公司採用永續盤存制會計處理。相關匯率資料：X1年10月1日、X1年12月31日與X2年3月31日新台幣兌美元之即期匯率分別為30、31與29。請問甲公司X1年12月31日與X2年1月31日應收帳款之金額為何？X1年與X2年甲公司之外幣交易兌換損益為何？

**Ans:**X1年12月31日之應收帳款\$3,100,000 ( $=\$100,000 \times 31$ )；X2年12月31日之應收帳款\$0。  
X1年兌換利益 \$100,000 [ $=\$100,000 \times (31-30)$ ]；X1年之兌換損失則為 \$200,000 [ $=\$100,000 \times (29-31)$ ]。

5. 甲公司為營運與企業總部設立在台灣之公司，其會計副總李家承要求會計小姐范兵兵編製甲公司X4年度之合併財務報表，甲公司有一家百分之百持股之香港子公司長江公司，且香港長江子公司之業務與台灣甲公司之業務高度整合。長江公司X4年度以港幣表達之財務報表如下：

長江公司 資產負債表 X4年12月31日		單位：港幣	
資產		負債及權益	
現金及約當現金	\$581,250	負債	
應收帳款	150,000	應付帳款	\$93,750
存貨	450,000	長期負債	<u>450,000</u>
不動產、廠房及設備	547,500	負債合計	\$543,750
		權益	
		股本	\$401,250
		保留盈餘	<u>783,750</u>
		權益合計	1,185,000
資產總計	<u>\$1,728,750</u>	負債及權益總計	<u>\$1,728,750</u>

長江公司 綜合損益表 X4年度		單位：港幣
銷貨		\$1,014,000
銷貨成本		<u>(903,750)</u>
毛利		\$110,250
折舊費用		<u>(105,000)</u>

8 財務報表分析 課內習題解答

淨利

\$ 5,250

其他資訊：

(1) 匯率資訊 (新台幣/港幣)

X0 年 1 月 1 日	3.14
X3 年平均匯率	3.35
X3 年 12 月 31 日	3.42
X4 年平均匯率	3.40
X4 年 7 月 31 日	3.39
X4 年 8 月 31 日	3.38
X4 年 12 月 31 日	3.46

- (2) 長江公司存貨採先進先出法，X4 年期初存貨係於 X3 年度平均購入，且 X4 年期末存貨係於 X4 年 8 月 31 日購入。
- (3) X4 年 8 月 31 日宣告且發放現金股利 18,750 港幣。
- (4) 所有不動產、廠房及設備均於長江公司成立時 (X4 年 1 月 1 日) 購入，且至 X4 年 12 月 31 日止並無新購置不動產、廠房及設備。
- (5) 長江公司於成立時發行普通股，且截至 X4 年 12 月 31 日止並未再增發新股或減資。
- (6) X4 年度期初保留盈餘為新台幣 1,966,500 元。
- (7) X4 年 12 月 31 日應付帳款之餘額均發生於 X4 年 7 月 31 日。
- (8) X4 年度時點法衡量下之銷貨成本為新台幣 3,050,000 元。
- (9) X7 年 12 月 31 日，長江公司長期負債之餘額為 350,775 港幣，而其他貨幣性資產及貨幣性負債餘額與 X4 年 12 月 31 日之相對科目餘額相同。

請依據前述資料，回答以下問題(1)至(5)：

- (1) 請問長江子公司財務報表之換算應採用哪一會計處理？
- (2) 相對於時點法，X4 年度下列合併財務報表要素在現時匯率法下之金額為較高、相同或較低？(a) 應收帳款；(b) 折舊費用
- (3) 相對於時點法，在現時匯率法下 X4 年之固定資產週轉率較高、相同或較低？
- (4) 採用適當之財務報表換算方法，計算母公司 X4 年度財務報表之中屬於子公司財務報表之換算損益？
- (5) 若長江子公司以港幣進行營運、投資與融資活動，及營運具高度自主性。請問長江子公司財務報表之換算應採用哪一會計處理？另外，在此情況下，母公司 X4 年度財務報表之當期損益中認列屬於子公司財報之兌換損益為何？



**Ans:**

(1) 時點法。

說明：若香港子公司之營運與母公司業務間高度整合，則子公司之功能性貨幣為母公司貨幣（新台幣），即與母公司表達貨幣相同，故應採用時點法換算香港子公司之財報（港幣）為其功能性貨幣（新台幣）之財務報表。

(2) (a) 應收帳款：相同。時點法與現時匯率法下均以財務報表日之即期匯率換算。

(b) 折舊費用：較高。在時點法下以歷史匯率，但現時匯率法下以損益認列交易日之匯率（或實務上以平均匯率）。因新台幣貶值，故折舊費用在現時匯率法下較高。

(3) 解答：較低。

**說明：**

	現時匯率法	時點法
固定資產週轉率	$\frac{1,014,000 \times 3.40}{547,500 \times 3.46}$	$\frac{1,014,000 \times 3.40}{547,500 \times 3.14}$
$= \frac{\text{銷貨收入}}{\text{不動產、廠房及設備}}$	$= \frac{3,447,600}{1,894,350}$	$= \frac{3,447,600}{1,719,150}$
	= 1.82 倍	= 2.01 倍

(4) 解答：財務報表之損益表認列之子公司財報換算利益為新台幣 657,950 元。

**說明：**

步驟一：非功能性貨幣換算為功能性貨幣（時點法）

	X4(港幣)	匯率	X4(新台幣)
現金及約當現金	581,250	3.46	2,011,125
應收帳款	150,000	<b>3.46</b>	519,000
存貨	450,000	3.38 其他資訊項目（2 ）	1,521,000
不動產、廠房及設備(淨額)	<u>547,500</u>	3.14	<u>1,719,150</u>
資產總計	<u>1,728,750</u>		<u>5,770,275</u>
應付帳款	93,750	3.46	324,375
長期借款	450,000	3.46	1,557,000
股本	401,250	3.14	1,259,925
保留盈餘	<u>783,750</u>	見(a)說明	<u>2,628,975</u>

10 財務報表分析 課內習題解答

負債及權益總計	<u>1,728,750</u>	<u>5,770,275</u>
---------	------------------	------------------

(a) 期末保留盈餘之計算：

新台幣 5,770,275 (資產) – 新台幣 324,375 (應付帳款) – 新台幣 1,557,000 (長期借款) – 新台幣 1,259,925 (股本) = 新台幣 2,628,975。

步驟二：由期初保留盈餘、期末保留盈餘與股利金額，計算淨利金額

	新台幣	
期初保留盈餘	1,966,500	其他資訊項目 (6)
淨利	725,850	參考步驟三
股利	<u>(63,375)</u>	(18,750 × 3.38) 由其他資訊項目 (3)
期末保留盈餘	<u>2,628,975</u>	由步驟一而得

步驟三：以時點法換算淨利金額

	X4(港幣)	匯率	X4(新台幣)
銷貨收入	1,014,000	3.40	3,447,600
銷貨成本	(903,750)	其他資訊項目 (8)	(3,050,000)
折舊費用	(105,000)	3.14	(329,700)
兌換損益		(2)	<u>657,950</u>
淨利	<u>5,250</u>	由步驟二而得	<u>725,850</u>

(b) 時點法換算財報之兌換損益：

新台幣 3,447,600 (銷貨收入) – 新台幣 3,050,000 (銷貨成本) – 新台幣 329,700 (折舊費用) + 兌換損益 = 新台幣 725,850 (淨利)

兌換損益 = 新台幣 657,950

(5) A. 現時匯率法。香港子公司之營運具高度自主性，香港子公司將以當地貨幣 (港幣) 為功能性貨幣，將不同於母公司之表達貨幣 (新台幣)，故應採用現時匯率法換算香港子公司依功能性貨幣編製之財務報表 (港幣) 為母公司之表達貨幣 (新台幣)。

B. 母公司 X4 年度財務報表之當期損益中認列屬於子公司財務報表之兌換損益為 \$0，因為現時匯率法轉換財務報表之兌換差額影響當期其他綜合損益 (並非當期損益)。