

高會六版第 10 章 相互持股情況下，傳統法對於「差額攤銷」之處理方式

企業合併有未攤銷差額時，傳統法下之聯立方程式對於「差額攤銷」可有二種處理方式：

方式一：

$$\text{母公司淨利} = \text{母公司本身淨利} + (\text{子公司淨利} - \text{差額攤銷}) \times \text{母公司對子公司持股比例}$$

$$\text{子公司淨利} = \text{子公司本身淨利} + \text{母公司淨利} \times \text{子公司對母公司持股比例}$$

方式二：

$$\text{母公司淨利} = \text{母公司本身淨利} + \text{子公司調整後淨利} \times \text{母公司對子公司持股比例}$$

$$\text{子公司調整後淨利} = \text{子公司本身淨利} + \text{母公司淨利} \times \text{子公司對母公司持股比例} - \text{差額攤銷}$$

不論採用上述那一種處理方式，其最後結果均會相同。

惟依據國際會計準則，差額攤銷於計算子公司調整後淨利時扣除更為恰當〔即上述第(2)種方式〕。因此，101 年 7 月高會六版上册二刷時，對傳統法相關釋例予以適當修改。

茲以第 10 章釋例四為例（第 511 頁），其相關修改如下：

(2)X4 年母公司投資收益、非控制權益淨利之計算

$$\text{母公司本身淨利} = \$1,598,000 - \$1,525,000 = \$73,000 \text{ (參閱表 10.3)}$$

$$\text{子公司本身淨利} = \$460,000 - \$405,000 = \$55,000 \text{ (參閱表 10.3)}$$

設 P 代表母公司 100% 權益之淨利，S 代表子公司 100% 權益之淨利，則

$$\begin{aligned} P &= \text{母公司本身淨利} + \text{子公司 100\% 權益之淨利} \times \text{母公司對子公司持股比例} \\ &= \$73,000 + 0.7 \times S \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} S &= \text{子公司本身淨利} - \text{專利權攤銷} \\ &\quad + \text{母公司 100\% 權益之淨利} \times \text{子公司對母公司持股比例} \\ &= \$55,000 - \$14,286 + 0.1 \times P \end{aligned}$$

解以上聯立方程式得： P = \$109,140，S = \$51,628

母公司之投資收益有二種計算方式：

$$\begin{aligned}\text{①投資收益} &= \text{歸屬予母公司流通在外股東之母公司淨利} - \text{母公司本身淨利} \\ &= \text{母公司 } 100\% \text{ 權益之淨利} \times (1 - \text{子公司持股比例}) - \text{母公司本身淨利} \\ &= \$109,140 \times 90\% - \$73,000 = \$25,226\end{aligned}$$

由於母公司 100% 權益之淨利中有 10% 為子公司所享有，故母公司流通在外股東所享有之淨利僅為母公司淨利的 90%。

$$\begin{aligned}\text{②投資收益} &= \text{母公司對子公司之投資收益} - \text{子公司對母公司之投資收益} \\ &= \frac{\text{子公司}}{100\% \text{ 權益之淨利}} \times \text{母公司 持股比例} - \frac{\text{母公司}}{100\% \text{ 權益之淨利}} \times \text{子公司 持股比例} \\ &= \$51,628 \times 70\% - \$109,140 \times 10\% = \$25,226\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{非控制權益淨利} &= \text{子公司 } 100\% \text{ 權益之淨利} \times \text{非控制權益持股比例} \\ &= \$51,628 \times 30\% = \$15,488\end{aligned}$$