



- (5)三光公司 X4 年發生與投資三木公司相關之「本期其他綜合損失－換算調整數」\$229,400 於合併過程中之調整及沖銷分錄(1)全數沖銷，而三木公司調整專利權匯率變動之影響後之「本期其他綜合損失－換算調整數」 $\$286,750 = \$263,000 + \$23,750$ 則須依持股比例分別歸屬於控制權益($\$286,750 \times 80\% = \$229,400$)與非控制權益($\$286,750 \times 20\% = \$57,350$)。
- (6)「合併報表欄」中之控制權益淨利\$1,995,000，係以合併綜合損益表之本期淨利\$2,118,750，扣除非控制權益淨利\$123,750 而得。控制權益其他綜合損失\$229,400 則是以合併綜合損益表之本期其他綜合損失－換算調整數\$286,750，扣除歸屬於非控制權益之其他綜合損失\$57,350 而得。

二、以後年度

釋例七

沿釋例六，X5 年中三光公司與三木公司有下列交易發生：

- (1)X5 年中三光公司現銷商品予三木公司，成本\$1,000,000，售價\$1,090,000，該交易以新臺幣計價，銷貨日之匯率為 0.218，至 X5 年底尚有二分之一留於三木公司存貨中。
- (2)X5 年 4 月 1 日三木公司代三光公司墊付一筆應付給日本廠商之貨款，並不擬且不太可能於可預見之將來結清，該墊款以日元計價，金額¥5,000,000。
- (3)X5 年中三光公司曾添購設備新臺幣\$300,000，三木公司則於 X5 年 12 月 31 日添購設備日元¥1,000,000，均於購買日支付現金。
- (4)X5 年其他相關匯率資料：X5 年初 0.220、4 月 1 日 0.217、全年加權平均 0.215、宣告並支付現金股利時 0.213、X5 年底 0.210。
- (5)X5 年試算表如表 15.11。

試編製三光公司與三木公司 X5 年度合併工作底稿。



【解析】

1. 構成國外營運機構淨投資一部分之貨幣性項目

三木公司為三光公司代墊之款項並不擬且不太可能於可預見之將來結清，故構成國外營運機構淨投資一部分。因其以日元計價，故為三光公司之外幣交易，三光公司於結帳日應依收盤匯率調整應付款之金額，並認列換算調整數，屬其他綜合損益：

原入帳金額(¥ 5,000,000×0.217)	\$ 1,085,000
期末應調整為(¥ 5,000,000×0.210)	<u>(1,050,000)</u>
換算調整數(利益)	<u>\$ 35,000</u>

因匯率下降，故以外幣計價之負債金額減少，產生利益。

三光公司期末於帳上應作下列分錄：

應付三木公司款—日元	35,000	
換算調整數		35,000

另因應收三光公司款並非為三木公司之外幣交易，故三木公司對其債權不必作任何調整，帳列仍為¥5,000,000。

2. 三木公司試算表之換算

三木公司之試算表換算如表 15.11，為方便說明，將 X4 年與 X5 年一併列示。X5 年部分有下列數點補充說明：

- (1) 三光公司銷貨予三木公司之售價為新臺幣\$1,090,000，交易日匯率為 0.218，故三木公司購自三光公司之存貨成本為日元 ¥5,000,000 = \$1,090,000 ÷ 0.218。其中半數 ¥2,500,000 尚未出售而包含於存貨，將與其他存貨一併以收盤匯率 0.210 換算；另外已出售之半數則包含於銷貨成本，以損益認列日匯率換算，而因 X5 年匯率無劇烈波動，故以平均匯率 0.215 換算。
- (2) 期初保留盈餘之換算金額應為上期新臺幣資產負債表之期末保留盈餘之金額(參閱表 15.10)。



(3) 試算表中之平衡項目－換算調整數借餘\$539,500 係 X4 年初至 X5 年底累計之金額，扣除 X4 年底已存在之借餘\$263,000，X5 年產生者為損失\$276,500。

表 15.11 換算工作底稿－取得以後年度						
日本三木公司						
X5 年與 X4 年換算工作底稿						
	X5 年			X4 年		
	日元試算表	換算匯率	新臺幣試算表	日元試算表	換算匯率	新臺幣試算表
借 方						
現金	¥ 1,900,000	0.210	\$ 399,000	¥ 2,450,000	0.220	\$ 539,000
應收帳款	2,000,000	0.210	420,000	4,000,000	0.220	880,000
存貨	6,500,000	0.210	1,365,000	6,000,000	0.220	1,320,000
應收三光公司款	5,000,000	0.210	1,050,000			
土地	10,000,000	0.210	2,100,000	10,000,000	0.220	2,200,000
房屋	6,000,000	0.210	1,260,000	6,000,000	0.220	1,320,000
設備	3,000,000	0.210	630,000	3,000,000	0.220	660,000
設備(新購)	1,000,000	0.210	210,000			
銷貨成本	20,500,000	0.215	4,407,500	13,000,000	0.225	2,925,000
折舊費用	950,000	0.215	204,250	950,000	0.225	213,750
其他營業費用	4,050,000	0.215	870,750	3,050,000	0.225	686,250
股利	2,000,000	0.213	426,000	2,000,000	0.221	442,000
換算調整數(期初餘額)			263,000			
換算調整數(本期發生)			276,500			263,000
	<u>¥ 62,900,000</u>		<u>\$13,882,000</u>	<u>¥ 50,450,000</u>		<u>\$11,449,000</u>
貸 方						
累計折舊－房屋	¥ 1,600,000	0.210	\$ 336,000	¥ 1,250,000	0.220	\$ 275,000
累計折舊－設備	1,800,000	0.210	378,000	1,200,000	0.220	264,000
應付帳款	3,500,000	0.210	735,000	3,000,000	0.220	660,000
股本	20,000,000	0.230	4,600,000	20,000,000	0.230	4,600,000
保留盈餘	6,000,000	計算	1,383,000	5,000,000	0.230	1,150,000
銷貨收入	30,000,000	0.215	6,450,000	20,000,000	0.225	4,500,000
	<u>¥ 62,900,000</u>		<u>\$13,882,000</u>	<u>¥ 50,450,000</u>		<u>\$11,449,000</u>



3. 母公司採完全權益法之會計處理

X5 年三光公司除於期末對外幣欠款應作調整外，就其對三木公司之投資尚需作下列分錄：

(1) 收到股利

現金(\$426,000×80%)	340,800	
投資三木公司		340,800

(2) 依比例認列三木公司調整後淨利及換算調整數

專利權攤銷之新臺幣金額及其換算調整數計算如下：

	日元金額	換算匯率	新臺幣金額
X5 年初餘額	¥ 2,250,000	\$ 0.220	\$ 495,000
X5 年攤銷數	(250,000)	0.215	(53,750)
換算調整數			(21,250)
X5 年底餘額	¥ 2,000,000	0.210	\$ 420,000

$$\begin{aligned} \text{子公司淨利} &= \$6,450,000 - \$4,407,500 - \$204,250 - \$870,750 \\ &= \$967,500 \end{aligned}$$

$$\text{子公司調整後淨利} = \$967,500 - \$53,750 = \$913,750$$

投資三木公司	492,800	
換算調整數—報表換算(\$276,500×80%)	221,200	
換算調整數—專利權(\$21,250×80%)	17,000	
投資收益(\$913,750×80%)		731,000

(3) 順流存貨交易未實現利潤調減投資收益

投資收益(\$90,000× $\frac{1}{2}$)	45,000	
投資三木公司		45,000



(4) X5 年母公司投資帳戶、非控制權益之彙總資料

	投資三木公司(80%)	非控制權益(20%)
X5 年初餘額	\$ 4,972,000	\$ 1,243,000
換算調整數—報表換算\$276,500	(221,200)	(55,300)
換算調整數—專利權\$21,250	(17,000)	(4,250)
調整後淨利\$913,750	731,000	182,750
順流交易未實現利潤	(45,000)	—
現金股利\$426,000	<u>(340,800)</u>	<u>(85,200)</u>
X5 年底餘額	<u>\$ 5,079,000</u>	<u>\$ 1,281,000</u>

投資帳戶、非控制權益餘額亦可依下列方式計算：

X5 年底三木公司新臺幣股東權益

(\$5,720,000 + \$967,500 - \$426,000 - \$276,500) \$ 5,985,000

加：未攤銷專利權 420,000

X5 年底三木公司調整後新臺幣股東權益 \$ 6,405,000

歸屬予

非控制權益(20%) \$ 1,281,000

控制權益(80%) \$ 5,124,000

減：順流未實現存貨利潤 (45,000)

X5 年底投資帳戶餘額 \$ 5,079,000

(5) 母公司本期其他綜合損失—換算調整數

比例認列子公司之換算調整數\$276,500×80% = \$ (221,200)

子公司專利權之換算調整數\$21,250×80% = (17,000)

外幣應付款之換算調整數 35,000

\$ (203,200)

4.X5 年合併工作底稿之編製

三光公司與三木公司 X5 年度之新臺幣合併工作底稿如表 15.12。沖銷分錄說明如下：



表 15.12 合併工作底稿—取得以後年度

三光公司與三木公司 X5 年度合併工作底稿					
	三光公司	80% 三木公司	調整與沖銷		合併報表
			借	貸	
綜合損益表					
銷貨收入	\$ 10,000,000	\$ 6,450,000	(1) 1,090,000		\$ 15,360,000
投資收益	686,000		(3) 686,000		
銷貨成本	(6,500,000)	(4,407,500)	(2) 45,000	(1) 1,090,000	(9,862,500)
折舊費用	(360,000)	(204,250)			(564,250)
其他營業費用	(1,500,000)	(870,750)	(5) 53,750		(2,424,500)
本期淨利	2,326,000	967,500			2,508,750
本期其他綜合損失—換算調整數	(203,200)	(276,500)	(5) 21,250	(3) 238,200	(262,750)
本期綜合損益總額	\$ 2,122,800	\$ 691,000			\$ 2,246,000
非控制權益淨利			(7) 182,750		\$ (182,750)
控制權益淨利					2,326,000
非控制權益其他綜合損失				(7) 59,550	59,550
控制權益其他綜合損失					(203,200)
保留盈餘表					
保留盈餘(1/1)	\$ 2,995,000	\$ 1,383,000	(4) 1,383,000		\$ 2,995,000
加：淨利	2,326,000	967,500			2,326,000
減：股利	(1,500,000)	(426,000)		(3) 340,800 (7) 85,200	(1,500,000)
保留盈餘(12/31)	\$ 3,821,000	\$ 1,924,500			\$ 3,821,000
其他綜合損益變動表					
其他綜合損益(1/1)	\$ (229,400)	\$ (263,000)		(4) 263,000	\$ (229,400)
減：本期其他綜合損益總額	(203,200)	(276,500)			(203,200)
其他綜合損益(12/31)	\$ (432,600)	\$ (539,500)			\$ (432,600)
資產負債表					
現金	\$ 719,400	\$ 399,000			\$ 1,118,400
應收帳款	800,000	420,000			1,220,000
存貨	1,500,000	1,365,000		(2) 45,000	2,820,000
應收三光公司款		1,050,000		(6) 1,050,000	
投資三木公司	5,079,000			(3) 107,000 (4) 4,972,000	
土地	3,000,000	2,100,000			5,100,000
房屋(淨額)	1,600,000	924,000			2,524,000
設備(淨額)	1,040,000	462,000			1,502,000
專利權			(4) 495,000	(5) 75,000	420,000
	\$ 13,738,400	\$ 6,720,000			\$ 14,704,400
應付帳款	\$ 300,000	\$ 735,000			\$ 1,035,000
應付三木公司款	1,050,000		(6) 1,050,000		
股本	9,000,000	4,600,000	(4) 4,600,000		9,000,000
保留盈餘	3,821,000	1,924,500			3,821,000
換算調整數	(432,600)	(539,500)			(432,600)
非控制權益				(4) 1,243,000 (7) 38,000	1,281,000
	\$ 13,738,400	\$ 6,720,000			\$ 14,704,400



(1) 沖銷內部銷貨交易

銷貨收入	1,090,000	
銷貨成本		1,090,000

(2) 遞延期末存貨未實現利潤

銷貨成本	45,000	
存貨		45,000

(3) 沖銷母公司之投資收益、股利及本期其他綜合損失—換算調整數，投資帳戶回復至期初餘額

投資收益	686,000	
本期其他綜合損失—換算調整數*		238,200
股利		340,800
投資三木公司		107,000

*報表換算\$221,200+專利權\$17,000

(4) 期初子公司股東權益與期初投資帳戶餘額對沖，列出期初非控制權益與未攤銷專利權

股本	4,600,000	
保留盈餘	1,383,000	
專利權	495,000	
換算調整數(1/1)		263,000
投資三木公司		4,972,000
非控制權益		1,243,000

(5) 攤銷專利權並調整匯率變動對專利權之影響

其他營業費用	53,750	
本期其他綜合損失—換算調整數	21,250	
專利權		75,000

(6) 沖銷母子公司相互欠款

應付三木公司款	1,050,000	
應收三光公司款		1,050,000



(7) 沖銷非控制權益股利並列出非控制權益淨利及非控制權益其他綜合損失，調整本期非控制權益之變動

非控制權益淨利	182,750	
非控制權益其他綜合損失		59,550
股利		85,200
非控制權益		38,000

(8) 三光公司 X5 年發生與投資三木公司相關之「本期其他綜合損失－換算調整數」\$203,200，於合併過程中之調整及沖銷分錄(3)已沖銷其中因報表換算及專利權換算所產生之損失\$238,200 = \$221,200 + \$17,000，剩餘\$35,000 則是「構成國外營運機構淨投資一部分之貨幣性項目」－應付三木公司款因換算所產生之利益。

(9) 「合併報表欄」中之控制權益淨利\$2,326,000，係以合併綜合損益表之本期淨利\$2,508,750，扣除非控制權益淨利\$182,750 而得。控制權益其他綜合損失\$203,200 則是以合併綜合損益表之本期其他綜合損失－換算調整數\$262,750，扣除歸屬於非控制權益之其他綜合損失\$59,550 而得。

(10) 茲將三木公司購自三光公司之存貨，尚未銷售之半數的相關數據，彙總如下：

	新臺幣金額	換算匯率	日元金額
內部銷貨交易日(NT\$0.218 = ¥1)			
售價	\$ 545,000	0.218	¥ 2,500,000
母公司成本	(500,000)		
內部銷貨利潤	<u>\$ 45,000</u>		
12 月 31 日(NT\$0.210 = ¥1)			
子公司存貨之換算	\$ 525,000	0.210	¥ 2,500,000
(\$525,000 = ¥ 2,500,000 × 0.210)			
沖銷未實現利潤(沖銷分錄(2))	<u>(45,000)</u>		
合併報表金額	<u>\$ 480,000</u>		



因此，雖經沖銷母子公司間交易的未實現利潤，三木公司購自三光公司之存貨於合併報表中之金額\$480,000，仍非集團自外界購入該批存貨之原始成本\$500,000。此乃因該批存貨於三木公司換算後財務報表之金額\$525,000，僅較三光公司原始成本\$500,000 多\$25,000，惟調整沖銷分錄(2)所沖銷之未實現利潤\$45,000，係依據內部銷貨交易日之匯率計算，日後匯率之變動則視為與內部銷貨交易互相獨立之事件。是以，合併報表中相關存貨之金額\$480,000，即相當於三光公司原始成本\$500,000，再扣除內部銷貨交易日至年底之匯率變動(自 0.218 下降至 0.210)所致該批存貨換算為新臺幣後價值減少之金額\$20,000 = ¥ 2,500,000 × (0.218 - 0.210)。



附錄(一) 現金流量表之編製

匯率變動對於現金流量表編製之影響，包括兩方面：

(1) 外幣交易之現金流量

包括企業本身之外幣現金流量，及若企業有國外子公司，其國外子公司之現金流量，均應按現金流量發生日之匯率，將該現金流量之金額換算為表達貨幣。若匯率並無劇烈波動，則基於實務上之考量，企業得以一段期間之加權平均匯率換算該期間內之所有外幣交易。然而，外幣交易之現金流量若係集團內個體間交易所致，則為使相對科目於合併報表上能完全沖銷，仍宜採實際現金流量發生日之匯率換算。

(2) 現金因匯率變動而產生之兌換差額

如第十四章所述，企業所持有之外幣現金，屬於貨幣性項目，於報導期間結束日須依收盤匯率衡量，若收盤匯率與該現金產生日之匯率不同，將須就兌換差額調整企業外幣現金之金額。此外，由本章有關財務報表換算之說明亦可知，若國外子公司之功能性貨幣或母公司本身之功能性貨幣非為母公司之表達貨幣，則現金此一項目之金額於換算為表達貨幣之過程中，亦可能會因匯率變動而改變。此種因匯率變動而產生之未實現利益及損失，並未導致現金之流入或流出。然而，為了能夠調節期初及期末之現金餘額，於現金流量表中，仍須列出現金因為匯率變動而產生之兌換差額。惟因其並不構成現金流入或流出，故此匯率影響數應與來自營業、投資及籌資活動之現金流量分別表達。

因此，在編製現金流量表時，除必須計算比較資產負債表中現金以外每一項目之淨變動數外，尚須計算各該項目之匯率變動影響數，將其扣除後，餘者始為營業活動、投資活動或籌資活動之現金流量。茲以釋例六與釋例七之三光公司與三木公司合併現金流量表之編製為例，說明如下。



1. 計算比較合併資產負債表各項目之淨變動數

為編製合併現金流量表，首先必須取得期初與期末之合併資產負債表，並計算各項目在本期中之淨變動數。三光公司與三木公司 X4 年與 X5 年底之合併資產負債表如表 15.10 及表 15.12 所示，茲將其再彙總並列示淨變動數如表 15.13。

2. 計算國外營運機構個別資產、負債之換算調整數

本章課文之若干釋例中已論及專利權換算調整數之計算，國外營運機構其他資產與負債換算調整數之計算原理與專利權完全相同，以下將分別就「變動在年度中平均發生」與「變動發生於特定日」分別說明之。

(1) 變動在年度中平均發生

損益之發生，會影響相關之資產，例如：銷貨收入之發生，使應收帳款增加，而應收帳款之收現則使現金增加；其他營業費用之發生，通常使現金減少或應付帳款增加。多數與損益相關之項目通常在年度中交易頻繁，因此假設年度中匯率並無劇烈波動，而以年平均匯率換算。

以釋例七中三木公司之應收帳款為例，由表 15.11 中可知 X4 年底(X5 年初)之應收帳款餘額為 ¥4,000,000，而 X5 年底則為 ¥2,000,000，即表示 X5 年中收現之金額較因除銷而發生之金額多 ¥2,000,000，故使其餘額在 X5 年中減少 ¥2,000,000，由於增減之換算匯率均為年平均匯率，故依與前述專利權相同之方式，可計算應收帳款之換算調整數如下：

	日元金額	換算匯率	新臺幣金額
期初餘額	¥ 4,000,000	0.220	\$ 880,000
本期減少	(2,000,000)	0.215	(430,000)
換算調整數			(30,000)
期末餘額	¥ 2,000,000	0.210	\$ 420,000

此類與損益相關項目之個別換算調整數，亦可依下列方式速算：

$$\begin{array}{ccccccc} \text{個別項目之} & & \text{期初} & & \text{期初至期中} & & \text{期末} \\ \text{換算調整數} & = & \text{餘額} & \times & \text{匯率變動數} & + & \text{餘額} \\ & & & & & & \times \\ & & & & & & \text{期中至期末} \\ & & & & & & \text{匯率變動數} \end{array}$$



應收帳款之換算調整數

$$= ¥4,000,000 \times (0.215 - 0.22) + ¥2,000,000 \times (0.21 - 0.215) = \$ (30,000)$$

表 15.11 之應付帳款可比照上列方式計算換算調整數。

$$\begin{aligned} \text{應付帳款} &: ¥3,000,000 \times (0.215 - 0.22) + ¥3,500,000 \times (0.21 - 0.215) \\ &= \$ (32,500) \end{aligned}$$

以上計算之換算調整數以()表示時，係指匯率下降使各該項目之換算金額減少。其中應付帳款為負債，匯率下降使其金額減少，產生換算調整利益，而若為資產項目，在匯率下降時則會產生換算調整損失。

(2)變動發生於特定日

表 15.11 中資產負債表之其他項目，如現金、存貨、各項不動產、廠房及設備及長期負債等，當期變動數通常不一定於年度中平均發生，故應以特定交易日之匯率換算以求得各該項目之換算調整數。

①現金之變動中，已知支付三光公司之貨款新臺幣\$1,090,000 (日元¥5,000,000)

係於匯率 0.218 時發生；代三光公司墊付¥5,000,000 時匯率 0.217，支付股利¥2,000,000 時匯率 0.213；添購設備¥1,000,000 則於年底匯率 0.21 時付款；現金之其他變動則於年度中平均發生，其換算調整數計算如下：

	日元金額	換算匯率	新臺幣金額
期初餘額	¥ 2,450,000	0.220	\$ 539,000
支付三光貨款	(5,000,000)	0.218	(1,090,000)
代三光墊款	(5,000,000)	0.217	(1,085,000)
支付股利	(2,000,000)	0.213	(426,000)
添購設備	(1,000,000)	0.210	(210,000)
其他變動	12,450,000	0.215	2,676,750
換算調整數			(5,750)
期末餘額	<u>¥ 1,900,000</u>	0.210	<u>\$ 399,000</u>

②由表 15.11 中可知 X4 年底(X5 年初)之存貨餘額為¥6,000,000，X5 年底為¥6,500,000，而 X5 年銷貨成本為¥20,500,000，因此，X5 年之進貨金額為



¥21,000,000，其中購自三光公司之¥5,000,000 係於匯率 0.218 時發生，其餘進貨¥16,000,000 則假設為全年平均發生，故存貨之換算調整數計算如下：

	日元金額	換算匯率	新臺幣金額
期初餘額	¥ 6,000,000	0.220	\$ 1,320,000
本期進貨—自集團外	16,000,000	0.215	3,440,000
本期進貨—自三光公司	5,000,000	0.218	1,090,000
銷貨成本	(20,500,000)	0.215	(4,407,500)
換算調整數			(77,500)
期末餘額	<u>¥ 6,500,000</u>	0.210	<u>\$ 1,365,000</u>

③土地之換算調整數

	日元金額	換算匯率	新臺幣金額
期初餘額	¥ 10,000,000	0.220	\$ 2,200,000
換算調整數			(100,000)
期末餘額	<u>¥ 10,000,000</u>	0.210	<u>\$ 2,100,000</u>

④房屋之換算調整數

	日元金額	換算匯率	新臺幣金額
期初餘額	¥ 4,750,000	0.220	\$ 1,045,000
本期折舊	(350,000)	0.215	(75,250)
換算調整數			(45,750)
期末餘額	<u>¥ 4,400,000</u>	0.210	<u>\$ 924,000</u>

⑤設備之換算調整數

	日元金額	換算匯率	新臺幣金額
期初餘額	¥ 1,800,000	0.220	\$ 396,000
本期折舊	(600,000)	0.215	(129,000)
添購設備	1,000,000	0.210	210,000
換算調整數			(15,000)
期末餘額	<u>¥ 2,200,000</u>	0.210	<u>\$ 462,000</u>



以上不動產、廠房及設備中，土地在年度中並無變動，房屋僅因折舊(年度中平均發生)導致變動，設備除折舊外雖有添購，但係於期末發生而不產生換算調整數，故此三項目之換算調整數亦可按前述速算公式計算(須將期末添購之設備除外)。惟不動產、廠房及設備項目在年度中常有可辨認交易日之特殊變動(例如添購或出售)，還是詳列期初至期末之變動再逐筆換算較不易出錯。

3. 區分匯率變動及其他活動對現金流量之影響

彙總以上之分析，即可將 X5 年比較合併資產負債表中各項目之變動，區分為匯率變動之影響(換算調整數)及其他活動導致之淨變動數。表 15.13 中，「匯率變動影響」一欄之金額即係彙總前述分析之結果，惟該表中尚有專利權、換算調整數及非控制權益三個項目在前述分析中未予提及，乃因前面之分析係針對三木公司之資產及負債項目計算匯率變動之影響，專利權與非控制權益係於合併過程中產生，而合併報表上之換算調整數係母公司帳上本期增加之數額，故補充說明如下：

表 15.13 各項目變動彙總表					
三光公司與三木公司					
X5 年度各項目變動彙總表					
	期初餘額	期末餘額	X5 年變動額	匯率變動影響 (換算調整數)	淨變動額 增(減)
現金	\$ 714,800	\$ 1,118,400	\$ 403,600	\$ (5,750)	\$ 409,350
應收帳款	1,580,000	1,220,000	(360,000)	(30,000)	(330,000)
存貨	2,320,000	2,820,000	500,000	(77,500)	577,500
土地	5,200,000	5,100,000	(100,000)	(100,000)	0
房屋(淨額)	2,845,000	2,524,000	(321,000)	(45,750)	(275,250)
設備(淨額)	1,296,000	1,502,000	206,000	(15,000)	221,000
專利權(淨額)	495,000	420,000	(75,000)	(21,250)	(53,750)
	<u>\$14,450,800</u>	<u>\$14,704,400</u>	<u>\$ 253,600</u>	<u>\$ (295,250)</u>	<u>\$ 548,850</u>
應付帳款	\$ 1,442,200	\$ 1,035,000	\$ (407,200)	\$ (32,500)	\$ (374,700)
股本	9,000,000	9,000,000	0	0	0
保留盈餘	2,995,000	3,821,000	826,000	0	826,000
換算調整數	(229,400)	(432,600)	(203,200)	(203,200)	0
非控制權益	1,243,000	1,281,000	38,000	(59,550)	97,550
	<u>\$14,450,800</u>	<u>\$14,704,400</u>	<u>\$ 253,600</u>	<u>\$ (295,250)</u>	<u>\$ 548,850</u>



(1)匯率變動對專利權之影響，釋例七中已有計算，茲再速算如下：

$$¥2,250,000 \times (0.215 - 0.22) + ¥2,000,000 \times (0.21 - 0.215) = \$ (21,250)$$

(2)釋例七中已知三木公司 X5 年因報表換算產生之換算調整數為\$(276,500)，專利權之換算調整數為\$(21,250)，合計\$(297,750)，非控制權益應分攤數 = $\$(297,750) \times 20\% = \$ (59,550)$ 。

(3)母公司帳上 X5 年增加之換算調整數全係因匯率變動而產生，其內容如下：

比例認列子公司之換算調整數	$\$276,500 \times 80\% =$	\$ (221,200)
子公司專利權之換算調整數	$\$21,250 \times 80\% =$	(17,000)
外幣應付款之換算調整數		<u>35,000</u>
		<u>\$ (203,200)</u>

4. 編製合併現金流量表

完成表 15.13 之各項目變動彙總分析後，可就各項目扣除匯率變動後之淨變動額，依一般編製合併現金流量表之程序(已於本書第四章介紹)進行編表工作，最後再將因匯率變動導致之現金變動數(現金減少\$5,750)於營業活動、投資活動及籌資活動之外另列一項即可，如表 15.14 所示。

表 15.14 中購買設備\$510,000，係三光公司\$300,000 及三木公司\$210,000(日元¥1,000,000 依購買日匯率 0.210 換算)之和。亦可依相關科目之變動計算而得：

(1)X5 年中房屋並無添購或出售，故合併資產負債表中房屋之減少金額\$321,000

扣除匯率變動之影響\$45,750 後，即為其本年度之折舊費用\$275,250。

(2)合併損益表中顯示折舊費用\$564,250，扣除房屋之折舊費用\$275,250 後，設備之折舊費用為\$289,000。

(3)配合 X5 年初及 X5 年底設備之淨額，可計算設備之添購額：

期初餘額	\$ 1,296,000
減：折舊	(289,000)
加：添購	510,000
加(減)：換算調整數	<u>(15,000)</u>
期末餘額	<u>\$ 1,502,000</u>



表 15.14 合併現金流量表

三光公司與三木公司 合併現金流量表 X5 年度		
營業活動之現金流量		
合併淨利		\$ 2,508,750
調整項目		
折舊費用	\$ 564,250	
專利權攤銷	53,750	
應收帳款減少	330,000	
存貨增加	(577,500)	
應付帳款減少	<u>(374,700)</u>	<u>(4,200)</u>
營業活動之淨現金流入		\$ 2,504,550
投資活動之現金流量		
購買設備	\$ <u>(510,000)</u>	
投資活動之淨現金流出		(510,000)
籌資活動之現金流量		
支付三光公司股東股利	\$ (1,500,000)	
支付非控制權益股利	<u>(85,200)</u>	
籌資活動之淨現金流出		(1,585,200)
匯率變動現金影響數		<u>(5,750)</u>
本期現金增加數		\$ 403,600
加：期初現金餘額		<u>714,800</u>
期末現金餘額		<u>\$ 1,118,400</u>



附錄(二)國外營運機構淨投資避險

由本章前述介紹可知，當國外營運機構依其功能性貨幣編製之報表換算為報導個體之表達貨幣時，因匯率變動將產生換算調整數，作為國外營運機構換算為表達貨幣後之報表上的權益項目，並進而影響母公司完全權益法下之長期投資及母公司股東所享有之權益。此外，構成國外營運機構淨投資一部分之貨幣性項目，亦可能因匯率變動而產生換算調整數。因此，企業可能為規避國外營運機構淨投資匯率變動風險，而從事避險活動。惟須注意的是，因功能性貨幣才是企業營運所處主要經濟環境所使用之貨幣，企業會因功能性貨幣而有現金流量或公允價值變動之風險；相對地，表達貨幣僅是實務上為了編製財務報表所需而使用之貨幣單位，並不會對企業產生經濟上之影響。因此，國際財務報導解釋 IFRIC16「國外營運機構淨投資之避險」規定，可指定為避險關係中所規避之匯率風險，僅限於母公司功能性貨幣與子公司功能性貨幣間之匯率風險，而非母公司表達貨幣與子公司功能性貨幣間之匯率風險。

以下將介紹企業以(1)借入外幣，及(2)簽訂遠期外匯出售合約兩種方式規避國外營運機構淨投資之匯率變動風險的會計處理方式。其基本原則與現金流量避險類似：

(1)避險工具之利益或損失屬避險有效部分，應直接認列為其他綜合損益。

(2)避險工具之利益或損失屬避險無效部分，應列入當期損益。

須注意的是，因企業在避險開始時即須指定避險關係並備妥正式書面文件，故被避險之國外營運機構淨投資係依據避險關係開始時之金額為依據。然而，國外營運機構淨投資之金額會因為淨利之賺得及股利之宣告而發生改變。依照 IAS39 應用指引之規定，企業至少須於編製年度或期中財務報表時，評估避險之有效性。而 IFRIC16 指出，針對國外營運機構淨投資之避險，指定為被避險項目之金額，可以等於或低於該淨投資之帳面金額。因此，若企業於評估避險有效性時，指定為被避險項目之金額超過國外營運機構淨投資之帳面金額，則將產生避險無效部



分。再者，IAS39 之應用指引指出，企業對某一項目低於 100%之暴險部分（如 85%）進行避險時，應指定 85%之暴險作為被避險項目，並應以所指定之 85%暴險變動為基礎衡量無效部分。

認列為業主權益調整項目之累積利益或損失，應於國外營運機構處分時重分類為當期損益。

1. 借入外幣以規避國外淨投資匯率變動之風險

此時借入外幣產生外幣負債，於借入日、報導期間結束日及結清日均分別依當日之即期匯率衡量，匯率變動之影響屬避險有效部分記為「換算調整數」，無效部分則認列為「兌換損益」；借款之利息費用依年平均匯率換算，其與付現日（或報導期間結束日）匯率變動之差額，認列為「兌換損益」。

釋例八

台洋公司於 X4 年 1 月 2 日依股權淨值支付美元\$500,000 取得美國得利公司 30% 普通股股權，得利公司 X4 年淨利為美元\$200,000，X4 年 4 月 1 日及 10 月 1 日分別發放現金股利美元\$20,000。台洋公司之功能性貨幣及表達貨幣均為新臺幣，得利公司之功能性貨幣為美元。為規避國外淨投資匯率變動風險，台洋公司於 X4 年 1 月 2 日借入美元\$500,000，借款利率 12%，一年到期，並指定為得利公司淨投資美元\$500,000 之匯率風險的避險工具。相關之美元即期匯率資料如下：

X4 年 1 月 2 日	34.60	X4 年 12 月 31 日	33.48
4 月 1 日	34.30	X4 年平均	34.02
4 月 30 日	34.23	X4 年 1 月 1 日~4 月 30 日平均	34.56
10 月 1 日	34.09		

【解析】

(1) 台洋公司長期投資之會計處理

① 投資成本入帳

投資美國得利公司	17,300,000	
現金		17,300,000



1 月 2 日付出新臺幣 $500,000 \times 34.60 = \$17,300,000$ 換取美元 $500,000$ (或原已持有美元 $500,000$ ，其在 1 月 2 日之新臺幣價值為 $\$17,300,000$)，以取得得利公司 30%股權。

②4 月 1 日收到股利

現金—美元	205,800	
投資美國得利公司		205,800

4 月 1 日收到之股利美元 $\$20,000 \times 30\% = \$6,000$ ，當日之新臺幣價值為 $\$6,000 \times 34.30 = \$205,800$ 。

③10 月 1 日收到股利

現金—美元	204,540	
投資美國得利公司		204,540

10 月 1 日收到股利美元 $\$20,000 \times 30\% = \$6,000$ ，當日相當於新臺幣 $\$6,000 \times 34.09 = \$304,540$ 。

④12 月 31 日認列投資收益

投資美國得利公司	2,041,200	
投資收益		2,041,200

假設得利公司之淨利係於一年中平均賺得，故依年平均匯率換算，投資收益為美元 $\$200,000 \times 30\% = \$60,000$ ，換算為新臺幣 $\$60,000 \times 34.02 = \$2,041,200$ 。台
洋公司 X4 年投資美國得利公司之換算調整數可計算如下：

	美元	匯率	新臺幣
投資成本	\$ 500,000	34.60	\$ 17,300,000
減：收到股利(4 月 1 日)	(6,000)	34.30	(205,800)
收到股利(10 月 1 日)	(6,000)	34.09	(204,540)
加：投資收益	60,000	34.02	2,041,200
期末調整前餘額	548,000		18,930,860
換算調整數	-		(583,820)
期末餘額	<u>\$ 548,000</u>	33.48	<u>\$ 18,347,040</u>



因得利公司之功能性貨幣為美元，其財務報表須依現時匯率法換算為新臺幣以計算投資餘額，換言之，於報導期間結束日應依該日之即期匯率換算。因此，換算調整後之投資帳戶餘額應為： $(\$500,000 - \$6,000 \times 2 + \$60,000) \times 33.48 = \$18,347,040$ ，其與調整前投資帳戶餘額\$18,930,860 之差額\$583,820 應列為「換算調整數」。故台洋公司應再作分錄：

⑤12月31日依即期匯率調整投資

換算調整數	583,820	
投資美國得利公司		583,820

(2)台洋公司外幣借款之會計處理

①借款日

現金—美元	17,300,000	
短期借款—美元		17,300,000

借入美元\$500,000，依即期匯率入帳。

②報導期間結束日認列利息費用

利息費用	2,041,200	
應付利息—美元		2,008,800
兌換利益		32,400

利息費用計美元 $\$500,000 \times 12\% = \$60,000$ ，由於係年中平均發生之費用，故依年平均匯率換算 $\$60,000 \times 34.02 = \$2,041,200$ ，應付利息為以外幣計價之貨幣性項目，依期末匯率換算，其間差額記為兌換損益。

③報導期間結束日依當日匯率調整外幣短期借款

短期借款—美元	560,000	
換算調整數		560,000

因匯率由 34.60 下降至 33.48 使外幣短期借款換算為新臺幣之金額減少 $\$500,000 \times (34.60 - 33.48) = \$560,000$ 。因於避險期間內，得利公司淨投資美元\$500,000 因匯率風險導致公允價值減少數亦為 $\$500,000 \times (34.60 - 33.48) =$



\$560,000，避險有效性為 100%，故外幣短期借款公允價值之改變均為避險有效部份，而應予以遞延。

(3)總結以上，台洋公司因投資美國得利公司而在 X4 年中產生借方之換算調整損失 \$583,820，而為規避國外淨投資所借入之外幣則產生換算調整利益 \$560,000，二者並不相等，乃因投資淨額於期中發生變動，使避險工具(外幣借款)與國外營運機構淨投資之金額不完全一致所產生。

2. 簽訂遠匯出售合約以規避國外淨投資匯率變動之風險

當企業以出售遠匯方式規避國外淨投資匯率變動風險時，其會計處理要點與規避外幣債權債務類似，惟匯率變動之兌換差額屬避險有效部分係列入「換算調整數」而非「衡量損益」。

釋例九

承釋例八，假設台洋公司於 X4 年 1 月 2 日簽訂於同年 4 月 30 日交割之出售美元 \$500,000 之遠期外匯合約。台洋公司將此遠期合約指定為得利公司淨投資美元 \$500,000 之匯率風險的避險工具，有關匯率資料如下：

	X4 年 1 月 2 日	X4 年 4 月 30 日
即期匯率	34.60	34.23
遠期匯率 - 4 月 30 日交割	34.55	

【解析】

台洋公司於避險期間(1 月 2 日~4 月 30 日)內，得利公司淨投資美元 \$500,000 因匯率風險導致公允價值減少數為 $\$500,000 \times (34.60 - 34.23) = \$185,000$ 。

而對出售遠期外匯之處理則如下列：

(1)X4 年 1 月 2 日簽約日

無須作會計分錄，但若有管理上之需要，可作備忘紀錄。



(2) ①X4年4月30日對交割之遠期合約以公允價值作後續衡量

遠期合約公允價值上升之幅度為 $\$500,000 \times (34.55 - 34.23) = \$160,000$ 。一般而言，避險工具通常以其整體之單一公允價值衡量，且導致其公允價值變動之因素互有關聯，故宜以避險工具整體之公允價值變動指定避險關係。然而，因為遠期外匯合約之溢/折價可單獨衡量，故得以遠期外匯合約整體之公允價值變動指定避險關係，或僅針對遠期合約即期價格部份之公允價值變動指定避險關係。此兩種方式下之分錄分別如下：

方法一：以遠期外匯合約整體之公允價值變動指定避險關係。

避險之衍生金融工具—遠期合約	160,000	
換算調整數		160,000

因於避險期間內，得利公司淨投資美元 $\$500,000$ 因匯率風險導致公允價值減少數為 $\$185,000$ ，而遠期合約公允價值上升之利益為 $\$160,000$ ，避險有效性為 $\$185,000 \div \$160,000 = 115.625\%$ ，故遠期合約公允價值之改變均為避險有效部份，而應予以遞延。

方法二：以遠期外匯合約即期價格部份之公允價值變動指定避險關係。

避險之衍生金融工具—遠期合約	160,000	
金融工具衡量損失	25,000	
換算調整數		185,000

在第二種方法下，遠期合約公允價值上升之利益 $\$160,000$ 中，即期價格變動導致之部分為 $\$500,000 \times (34.60 - 34.23) = \$185,000$ ，列為換算調整數，其餘損益 $\$500,000 \times (34.55 - 34.60) = \$(25,000)$ ，則列為當期損益。

②X4年4月30日結清日以淨額交割方式結清遠期外匯合約

現金	160,000	
避險之衍生金融工具—遠期合約		160,000

以上遠期外匯合約所產生之換算調整數將列為其他綜合損益，於國外營運機構處分時重分類為當期損益



③X1 年換算後之期初保留盈餘即為 X0 年換算後之期末保留盈餘，而後者又相當於 X0 年淨利\$70,000 依 X0 年平均匯率 27.00 換算後之金額，再減除 X0 宣告之現金股利\$20,000 依 X0 年 10 月 1 日之匯率 26.00 換算後之金額，即為 $\$70,000 \times 27.00 - \$20,000 \times 26.00 = \$1,370,000$ 。

**本頁增列
下列說明**

④為使借貸平衡而補列於借方之換算調整數\$16,132,000，其中屬於 X0 年期末即產生之換算差額計算如下：

	功能性貨幣	換算匯率	A 國貨幣
X0 年初成立，投入股本	\$ 1,900,000	29.00	\$ 55,100,000
加：X0 年淨利	70,000	27.00	1,890,000
減：X0 年股利	(20,000)	26.00	(520,000)
加：X0 年土地重估增值	30,000	27.50	825,000
換算調整數	-		(7,795,000)
X0 年期末餘額	<u>\$ 1,980,000</u>	25.00	<u>\$ 49,500,000</u>

因此，X1 年新增之換算調整損失為 $\$16,132,000 - \$7,795,000 = \$8,337,000$ 。

第15章 第13、14、16題之解答已作修訂



◆ 高等會計學新論下冊《第六版》◆

13. (1) 商譽 = $\$4,200,000 \div 42 - \$200,000 \times 40\% = \$100,000 - \$80,000 = \$20,000$ (歐元)

投資收益 = $(\$100,000 - \$80,000) \times 40\% \times 41.5 = \$332,000$

X6 年 12 月 31 日投資帳戶餘額(歐元計價) = $\$100,000 + (\$100,000 - \$80,000 - \$10,000) \times 40\% = \$104,000$

或 = 股權淨值 + 商譽 = $(\$200,000 + \$100,000 - \$80,000 - \$10,000) \times 40\% + \$20,000 = \$104,000$

依結帳日匯率換算後應有之長期投資餘額 = $\$104,000 \times 41.8 = \$4,347,200$

尚未調整換算調整數前之長期投資餘額 = $\$4,200,000 + \$332,000 - \$10,000 \times 41.6 \times 40\% = \$4,365,600$

應調整之換算調整數 = $\$4,347,200 - \$4,365,600 = \$(18,400)$ (借)

① 原始投資

長期投資	4,200,000
現金	4,200,000

② 收到股利

現金	166,400
長期投資	166,400

③ 認列投資收益

長期投資	332,000
投資收益	332,000

④ 認列換算調整數

換算調整數	18,400
長期投資	18,400

(2) ① 借入外幣

現金—歐元	4,200,000
長期借款—歐元	4,200,000

② 7 月 1 日認列利息費用

利息費用	103,750 a
兌換利益	1,250
現金	102,500 b

③ 12 月 31 日認列利息費用

利息費用	103,750 c
兌換損失	750
應付利息—歐元	104,500 d

④ 調整長期借款換算調整數

長期借款—歐元	20,000 e
換算調整數	18,400
兌換利益	1,600

a : $\$100,000 \times 5\% \times \frac{6}{12} \times 41.5 = \$103,750$

b : $\$100,000 \times 5\% \times \frac{6}{12} \times 41.0 = \$102,500$

c : $\$100,000 \times 5\% \times \frac{6}{12} \times 41.5 = \$103,750$

d : $\$100,000 \times 5\% \times \frac{6}{12} \times 41.8 = \$104,500$

e : $\$100,000 \times (42 - 41.8) = \$20,000$ (借)

14. X5 年 1 月 1 日專利權 = $(\$7,350,000 \div 3.5 \div 60\%) - (\$2,000,000 + \$1,200,000) = \$300,000$ (港幣，每年攤銷\$30,000)

X5 年投資收益 = $(\$1,000,000 - \$30,000) \times 60\% \times 3.4 = \$1,978,800$

	港幣	換算匯率	新臺幣
X5 年 1 月 1 日專利權餘額	\$ 300,000	3.5	\$1,050,000
X5 年專利權攤銷金額	(30,000)	3.4	(102,000)
換算調整數			(57,000)
X5 年 12 月 31 日專利權餘額	<u>\$ 270,000</u>	3.3	<u>\$ 891,000</u>

◆ 第十五章 課本習題解答 ◆



X5 年底投資帳戶餘額(港幣) = $(\$7,350,000 \div 3.5) + (\$1,000,000 - \$30,000) \times 60\% - \$500,000 \times 60\% = \$2,382,000$

弘達公司應認列之 X5 年換算調整數 = $(\$790,000 + \$57,000) \times 60\% = \$508,200$ (借餘)

指定之避險工具	遠期合約整體之公允價值變動		遠期合約即期價格部分之公允價值變動	
X5 年 1 月 1 日	投資弘旭公司	7,350,000	投資弘旭公司	7,350,000
	現金	7,350,000	現金	7,350,000
X5 年 6 月 20 日	現金	960,000	現金	960,000
	投資弘旭公司	960,000	投資弘旭公司	960,000
X5 年 12 月 31 日	投資弘旭公司	1,978,800	投資弘旭公司	1,978,800
	投資收益	1,978,800	投資收益	1,978,800
	換算調整數	508,200	換算調整數	508,200
	投資弘旭公司	508,200	投資弘旭公司	508,200
	避險之衍生金融工具	200,000	金融工具衡量損失	200,000
	換算調整數	200,000	避險之衍生金融工具	200,000
			換算調整數	400,000
	現金	200,000	現金	200,000
	避險之衍生金融工具	200,000	避險之衍生金融工具	200,000
X6 年 1 月 1 日	現金	8,250,000	現金	8,250,000
	投資弘旭公司	7,860,600	投資弘旭公司	7,860,600
	換算調整數	308,200	換算調整數	108,200
	處分投資利益	81,200	處分投資利益	281,200

15. (1)

列寧公司							
X6 年換算工作底稿							
	盧布試算表	換算匯率	新臺幣試算表		盧布試算表	換算匯率	新臺幣試算表
借 方				貸 方			
現金	\$ 100,000	1.2	\$ 120,000	累計折舊	\$ 300,000	1.2	\$ 360,000
應收帳款	250,000	1.2	300,000	應付帳款	400,000	1.2	480,000
存貨	400,000	1.2	480,000	股本	600,000	1.4	840,000
土地	800,000	1.2	960,000	保留盈餘	200,000	1.4	280,000
設備	600,000	1.2	720,000	銷貨收入	1,500,000	1.5	2,250,000
銷貨成本	450,000	1.5	675,000				
折舊費用	100,000	1.5	150,000				
其他費用	200,000	1.5	300,000				
股利	100,000	1.3	130,000				
換算調整數			375,000				
	<u>\$ 3,000,000</u>		<u>\$ 4,210,000</u>		<u>\$ 3,000,000</u>		<u>\$ 4,210,000</u>



◆ 高等會計學新論下冊《第六版》◆

列寧公司 損益及保留盈餘表 X6 年度		列寧公司 資產負債表 X6 年 12 月 31 日			
銷貨收入	\$ 2,250,000	現金	\$ 120,000	應付帳款	\$ 480,000
銷貨成本	<u>(675,000)</u>	應收帳款	300,000	股本	840,000
銷貨毛利	\$ 1,575,000	存貨	480,000	保留盈餘	1,275,000
折舊費用	(150,000)	土地	960,000	換算調整數	(375,000)
其他費用	<u>(300,000)</u>	設備	720,000		
本期淨利	\$ 1,125,000	累計折舊	<u>(360,000)</u>		
加：期初保留盈餘	280,000		<u>\$ 2,220,000</u>		<u>\$ 2,220,000</u>
減：股利	<u>(130,000)</u>				
期末保留盈餘	<u>\$ 1,275,000</u>				

(2) X6 年底投資列寧公司 = 1 月 1 日股權淨值 × 80% + 投資收益 - 股利 - 換算調整數

$$= (\$840,000 + \$280,000) \times 80\% + \$1,125,000 \times 80\% - \$130,000 \times 80\% - \$375,000 \times 80\% = \$1,392,000$$

(另法) 投資列寧公司 = $(\$840,000 + \$1,275,000 - \$375,000) \times 80\% = \$1,392,000$

(3) X6 年底非控制權益餘額 = $(\$840,000 + \$1,275,000 - \$375,000) \times 20\% = \$348,000$

16. (1) X0 年初專利權

$$= \$2,730,000 \div 35 \div 60\% - (\text{€}100,000 + \text{€}5,000 + \text{€}20,000)$$

$$= \text{€}5,000 \text{ (歐元，每年攤銷€500)}$$

$$\text{X4 年底專利權餘額} = \text{€}5,000 \times \frac{5}{10} \times 41 = \$102,500$$

(2) X4 年專利權產生之換算調整數 = \$2,750 (借方)

(3) X3 年底投資帳戶餘額 = (股東權益 + 未攤銷專利權) × 現時匯率 × 持股比例

$$= [(\text{€}100,000 + \text{€}5,000 + \text{€}40,000) + \text{€}3,000] \times 42.0 \times 60\% = \$3,729,600$$

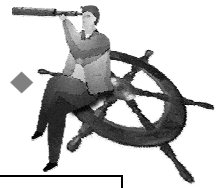
(4) X3 年底保留盈餘 = 股東權益 × 現時匯率 - (股本 + 資本公積) × 歷史匯率 - X3 年底累積換算調整數

$$= (\text{€}100,000 + \text{€}5,000 + \text{€}40,000) \times 42.0 - (\text{€}100,000 + \text{€}5,000) \times 35 - \$900,000 = \$1,515,000$$

(5) X4 年底子公司「換算調整數」餘額 = \$748,000 (貸餘)

	歐元金額	匯率	新臺幣金額
X4 年初餘額	€ 3,000	42.0	\$ 126,000
X4 年攤銷	(500)	41.5	(20,750)
X4 年換算調整數			<u>(2,750)</u>
X4 年底餘額	<u>€ 2,500</u>	41.0	<u>\$ 102,500</u>

◆ 第十五章 課本習題解答 ◆



換算工作底稿							
	歐元試算表	換算匯率	新臺幣試算表		歐元試算表	換算匯率	新臺幣試算表
借 方				貸 方			
現金	€ 20,000	41.0	\$ 820,000	累計折舊—運輸設備	€ 54,000	41.0	\$ 2,214,000
應收帳款	40,000	41.0	1,640,000	累計折舊—辦公設備	20,000	41.0	820,000
交易目的投資	15,000	41.0	615,000	應付帳款	5,000	41.0	205,000
存貨	50,000	41.0	2,050,000	長期借款	50,000	41.0	2,050,000
運輸設備	120,000	41.0	4,920,000	股本	100,000	35.0	3,500,000
辦公設備	40,000	41.0	1,640,000	資本公積	5,000	35.0	175,000
銷貨成本	80,000	41.5	3,320,000	保留盈餘	40,000	*	1,515,000
折舊費用	16,000	41.5	664,000	銷貨收入	125,000	41.5	5,187,500
其他費用	14,000	41.5	581,000	兌換損益	1,000	41.5	41,500
現金股利	5,000	41.2	206,000	換算調整數			748,000
	<u>€ 400,000</u>		<u>\$16,456,000</u>		<u>€ 400,000</u>		<u>\$16,456,000</u>

- (6) 西班牙德里公司 X4 年淨利 = \$5,187,500 + \$41,500 - \$3,320,000 - \$664,000 - \$581,000 = \$664,000

X4 年底順流期末存貨未實現毛利 = (€40,000 - €30,000) × 25% × 41.6 = \$104,000

X4 年度投資收益 = (\$664,000 - €500 × 41.5) × 60% - \$104,000 = \$281,950

- (7) X4 年底投資帳戶餘額

= \$3,729,600 + \$281,950 - \$206,000 × 60% + (\$748,000 - \$900,000) × 60% + \$(2,750) × 60% = \$3,795,100

(另法) 投資帳戶餘額 = (X4 年初股權淨值 × 現時匯率 + 淨利 - 股利 + 換算調整數變動數 + 未攤銷專利權)

× 持股比例 - 未實現銷貨毛利

= [€145,000 × 42 + \$664,000 - \$206,000 + (\$748,000 - \$900,000) + \$102,500] × 60% - \$104,000 = \$3,795,100

- (8) X4 年底非控制權益

= [€145,000 × 42 + \$664,000 - \$206,000 + (\$748,000 - \$900,000) + \$102,500] × 40% = \$2,599,400

- (9) X4 年母公司「換算調整數」之增(減)金額 = [(\$748,000 - \$900,000) + \$(2,750)] × 60% + €20,000 × (41 - 42) = \$(112,850)

- (10) X4 年底合併資產負債表「換算調整數」餘額

= [\$748,000 + (\$30,000 - \$2,750)] × 60% + €20,000 × (41 - 40) = \$485,150

17. 專利權 = (\$8,820,000 ÷ 40 ÷ 70%) - (€200,000 + €100,000)

= €15,000 (歐元，每年攤銷€1,500)

投資收益 = (\$2,100,000 - \$63,000) × 70% = \$1,425,900

X5 年 12 月 31 日投資聯合公司

= \$8,820,000 + \$1,425,900 - \$820,000 × 70% +

\$910,000 × 70% + \$43,500 × 70% = \$10,339,350

	外幣金額	匯率	新臺幣金額
X5 年 1 月 1 日餘額	€ 15,000	40	\$ 600,000
X5 年度攤銷	(1,500)	42	(63,000)
			<u>43,500</u>
X5 年 12 月 31 日餘額	<u>€ 13,500</u>	43	<u>\$ 580,500</u>

(另法) 投資聯合公司 = 享有股權淨值 + 未攤銷專利權 = (\$14,190,000 + \$580,500) × 70% = \$10,339,350