

案例 1 投資公司與被投資公司內部交易之未實現損益及持股比例變動之相關會計處理疑義

Q：

國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」及國際會計準則第 28 號「投資關聯企業及合資」並未明確規範如何銷除投資公司與被投資公司間順、逆流及側流交易所產生之未實現損益。試問：採用 IFRSs 後，前述未實現損益應如何銷除？

Ans：

一、依國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」（以下簡稱 IFRS10）第 B86 段之規定，合併財務報表全數銷除與集團內個體間之交易有關之集團內資產與負債、權益、收益、費損及現金流量（集團內個體間交易所產生之損益而認列於資產（例如存貨及固定資產）者應全數銷除）。另依國際會計準則第 28 號「投資關聯企業及合資」（以下簡稱 IAS28）第 28 段之規定，企業（包括其合併子公司）與其關聯企業或合資間涉及不構成業務（如國際財務報導準則第 3 號所定義）之資產之「逆流」及「順流」交易所產生之利益及損失，僅在非關係人投資者對關聯企業或合資之權益範圍內，認列於企業財務報表。採用國際財務報導準則後，順流、逆流及側流交易所產生之未實現損益之銷除方法如下：

1. 順流交易：

- (1) 若投資者對被投資者具有控制，則投資者編製合併及個體財務報表時，投資者與被投資者間順流交易所產生之未實現損益應全數銷除。
- (2) 若投資者對被投資者不具控制但具重大影響，則前述未實現損益應按投資者對被投資者之持股比例銷除。

2. 逆流交易：

- (1) 若投資者對被投資者具有控制，則投資者編製合併財務報表時，投資者與被投資者間逆流交易所產生之未實現損益（包含歸屬於非控制權益之未實現損益）應全數銷除。投資者編

製個體財務報表時，前述未實現損益應按投資者對被投資者之持股比例銷除。

(2) 若投資者對被投資者不具控制但具重大影響，則前述未實現損益應按投資者對被投資者之持股比例銷除。

3. 側流交易（企業之子公司或關聯企業間之交易）：

(1) 若投資者對發生交易之各被投資者均具有控制，則投資者編製合併財務報表時，各被投資者間側流交易所產生之未實現損益（包含歸屬於非控制權益之未實現損益）應全數銷除。投資者編製個體財務報表時，前述未實現損益應按投資者對產生損益之被投資者之持股比例銷除。

(2) 若投資者與交易之一方為同一集團，但交易之另一方僅為關聯企業，則投資者編製合併財務報表時，前述未實現損益（包含歸屬於非控制權益之未實現損益）應按該集團對該關聯企業之持股比例銷除。投資者編製個體財務報表時，若產生側流交易損益者為投資者之關聯企業，則前述未實現損益應按投資者對該關聯企業之持股比例銷除；若產生側流交易損益者為投資者之子公司，則前述未實現損益應按該集團對該關聯企業之持股比例（即編製合併報表時應銷除之比例）乘以投資者對該子公司之持股比例後之比例銷除。

(3) 若交易之雙方均為投資者之關聯企業，則投資者編製合併（若適用）及個體財務報表時，各被投資者間未實現損益應按投資者對發生交易之各被投資者之持股比例相乘後比例銷除。