

IFRS 問答集

一、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：

- 一、國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」及國際會計準則第 28 號「投資關聯企業」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？
- 二、母公司對子公司之持股比例自 80% 減少為 70%，且仍具有控制：
 1. 母公司原帳上對子公司銷售存貨所產生之未實現損益是否應依持股比例減少之部分銷除，轉列為非控制權益？抑或其未實現損益應維持不變，待已實現時轉列損益？母公司帳務應如何處理？
 2. 其他綜合損益（其他權益）是否應不處理或應依持股比例減少之部分銷除，轉列為非控制權益？母公司帳務應如何處理？
- 三、母公司對子公司之持股比例自 80% 減少為 30%，並喪失控制但保有重大影響：
 1. 母公司原帳上對子公司銷售存貨所產生之未實現損益是否應依持股比例減少之部分銷除，轉列當期已實現損益？或全數轉列當期已實現損益？
 2. 其他綜合損益（其他權益）是否應全數轉列當期損益？或依持股比例減少之部分轉列當期損益？

Ans：

- 一、依國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」（以下簡稱 IAS 27）第 20 段之規定，集團（母公司及其所有子公司）內個體間之帳戶餘額、交易、收益及費損應全數銷除。另依國際會計準則第 28 號「投資關聯企業」（以下簡稱 IAS 28）第 22 段之規定，投資者（包括其合併子公司）與關聯企業間之「逆流」及「順流」交易所產生之損益，僅在與投資者對關聯企業權益無關之範圍內，認列於投資者之財務報表。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：

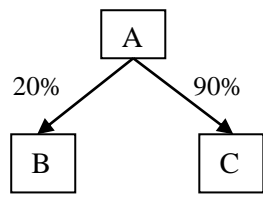
- (1) 若投資者對被投資者具有控制，則投資者編製合併財務報表時，投資者與被投資者間逆流交易所產生之未實現損益（包含歸屬於非控制權益之未實現損益）應全數銷除。投資者編製個體財務報表時，前述未實現損益應按投資者對被投資者之持股比例銷除。
- (2) 若投資者對被投資者不具控制但具重大影響，則前述未實現損益應按投資者對被投資者之持股比例銷除。

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（例如下列各圖所示，其中A公司為投資者，B公司（A之關聯企業）與C公司（A之子公司）為發生側流交易者），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

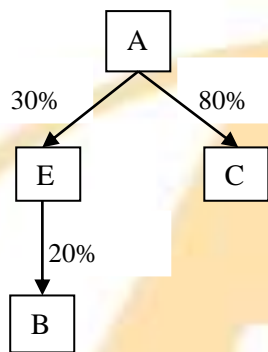
該子公司之持股比例後之比例銷除。





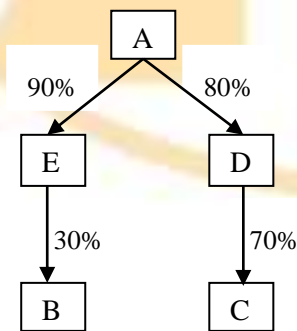
圖一

B 銷貨予 C，則
 A 合併報表之銷除比例=20%
 歸屬於母公司 A 之銷除比例=20%
 歸屬於非控制權益之銷除比例=0%
 A 個體報表之銷除比例與歸屬於母公司 A 之銷除比例相同
 C 銷貨予 B，則
 A 合併報表之銷除比例=20%
 歸屬於母公司 A 之銷除比例=20%×90%
 歸屬於非控制權益之銷除比例=20%×10%
 A 個體報表之銷除比例與歸屬於母公司 A 之銷除比例相同



圖二

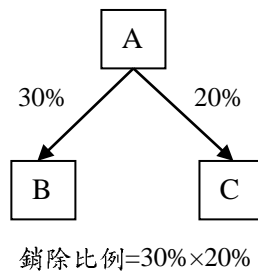
經判斷若 A 對 B 具重大影響，則：
 B 銷貨予 C，則
 A 合併報表之銷除比例=20%×30%
 歸屬於母公司 A 之銷除比例=20%×30%
 歸屬於非控制權益之銷除比例=0%
 A 個體報表之銷除比例與歸屬於母公司 A 之銷除比例相同
 C 銷貨予 B，則
 A 合併報表之銷除比例=20%×30%
 歸屬於母公司 A 之銷除比例=20%×30%×80%
 歸屬於非控制權益之銷除比例=20%×30%×20%
 A 個體報表之銷除比例與歸屬於母公司 A 之銷除比例相同



圖三

B 銷貨予 C，則
 A 合併報表之銷除比例=30%
 歸屬於母公司 A 之銷除比例=30%×90%
 歸屬於非控制權益之銷除比例=30%×10%
 A 個體報表之銷除比例與歸屬於母公司 A 之銷除比例相同
 C 銷貨予 B，則
 A 合併報表之銷除比例=30%
 歸屬於母公司 A 之銷除比例=30%×80%×70%
 歸屬於非控制權益之銷除比例=30%×(1-80%×70%)
 A 個體報表之銷除比例與歸屬於母公司 A 之銷除比例相同

(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（例如下圖所示，其中 A 公司為投資者，B 公司與 C 公司為發生側流交易者）。



二、若母公司減少對子公司之持股比例未導致對子公司喪失控制，則：

1. 母公司編製合併及個體財務報表時，依前述原則，帳上對子公司銷售存貨所產生之未實現損益應全數銷除。由於母公司銷貨予子公司之順流交易，未實現損益全數歸屬於母公司，故母公司無須因持股比例減少而按持股比例減少部分將前述未實現損益轉列非控制權益。待存貨銷售予第三者後，母公司方能將前述未實現損益轉列為已實現。
2. 有關其他綜合損益，依IAS27第28段之規定，其他綜合損益各組成部分應歸屬於母公司業主及非控制權益。另依IAS27第30段之規定，母公司對子公司所有權權益之變動，未導致喪失控制者，應作為權益交易處理。故若母公司減少對子公司之持股比例，母公司編製合併財務報表時，應將其他綜合損益各組成部分之帳面金額依持股比例減少部分轉列歸屬於非控制權益；母公司編製個體財務報表時，對於其他綜合損益中所認列與子公司有關之所有金額，應將該其他綜合損益依持股比例減少部分轉入「資本公積—取得或處分子公司股權價格與帳面價值之差額」。相關釋例詳見附錄。

三、若母公司減少對子公司之持股比例導致對子公司喪失控制但保有重大影響，則：

1. 依IAS27第34段(d)及第37段之規定，若母公司喪失對子公司之控制，母公司應將對前子公司之剩餘投資按喪失控制日之公允價值認列，並將前述公允價值視為原始認列投資關聯企業之成本。由於母公司喪失對子公司控制之日，代表原投資關係結束且新投資關係開始，故投資者（前母公司）即應將對前子公司銷貨所產生之未實現損益轉為已實現。
2. 依IAS27第35段之規定，若母公司喪失對子公司之控制，母公司對於其他綜合損益中所認列與該子公司有關之所有金額，其會計處

理之基礎應與母公司若直接處分相關資產或負債所必須遵循之基礎相同。因此，如先前認列為其他綜合損益之利益或損失，於處分相關資產或負債時將被重分類為損益，則當母公司喪失對子公司之控制時，亦應將該利益或損失自權益重分類為損益（重分類調整）。例如，子公司具有與國外營運機構相關之累計兌換差額，且母公司喪失對子公司之控制時，母公司應將與該國外營運機構相關而先前認列於其他綜合損益之利益或損失，重分類為損益。同樣地，如先前認列於其他綜合損益之重估價準備，於處分相關資產時將被直接轉入保留盈餘，則當母公司喪失對子公司之控制時，亦應將重估價準備直接轉入保留盈餘。

3. 母公司對子公司喪失控制時，所有歸屬於非控制權益之其他綜合損益各組成部分均不得重分類為損益。

四、相關釋例請見IFRSs釋例範本（下冊第二版）國際會計準則第27號「合併及單獨財務報表」之釋例三、釋例九、釋例十及釋例十五。

現 狀

1. 依 103 年 4 月 3 日金管證審字第 1030010325 號函之規定，金管會認可之國際財務報導準則、國際會計準則、解釋及解釋公告，係指金管會證券期貨局網站「國際財務報導準則（IFRSs）下載專區」公告之 IFRSs 版本，2013 年版國際財務報導準則（IFRSs）應自 104 年會計年度開始適用，故本問答集參照國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」（2010 年版）及國際會計準則第 28 號「投資關聯企業」（2010 年版）之相關段落應改為國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」（2013 年版）及國際會計準則第 28 號「投資關聯企業及合資」（2013 年版）之相關段落。
2. 本會於 105 年 8 月 1 日發布 IFRS 問答集「順逆流交易之未實現損益於分次取得子公司時之會計處理疑義」，會計問題研議小組第二屆第八十六次會議（民國 105 年 7 月 18 日）決議配合修改本問答集三.1.之文字為：
「若母公司喪失對子公司之控制，代表原投資關係結束且新投資關係開始，母公司應依 IFRS10 第 B98 段(b) (iii)之規定，將對前子公司之剩餘投資按喪失控制日之公允價值認列。因而先前對前子公司銷貨所產生之未實現損益即會轉為已實現。」

附 錄

釋例

20X3年9月1日A公司將其完全擁有之子公司之20%股權以現金出售予外部投資者，出售價款為\$200，A公司仍持有該子公司80%之控制權益。A公司對該子公司長期股權投資之帳面金額為\$600，包含先前取得該子公司所認列之商譽\$130。該子公司帳上之其他權益—備供出售金融資產未實現評價損益及土地重估增值分別為貸餘\$40及\$60（已分別評價至處分日之公允價值）。在本例中不考慮處分損益之稅務影響。於處分日，A公司出售該20%股權之個體財務報表相關分錄如下：

現金	200
其他權益—備供出售金融資產未實現損益 ¹ （\$40×20%）	8
其他權益—重估增值 ² （\$60×20%）	12
採用權益法之投資（\$600×20%）	120
資本公積—取得或處分子公司股權價格與帳面價值差額	100

說明：A公司按出售比例將對該子公司長期股權投資帳面金額\$120轉銷。母公司出售子公司股權惟仍具有控制，此股權交易視為權益交易，故直接調整母公司帳上之資本公積而不認列損益。

¹此科目於「一般行業資產負債表及綜合損益表會計項目及代碼」中為#3427「備供出售金融資產未實現損益—採用權益法之子公司」。

²此科目於「一般行業資產負債表及綜合損益表會計項目及代碼」中為#3462「重估增值—採用權益法之子公司」。

此處分交易對母公司業主權益及非控制權益及其他綜合損益各組成部分之影響如下：

	20X3/9/1
對歸屬於母公司業主之權益之影響：	
其他權益—備供出售金融資產未實現損益（貸餘）減少數	(\$8)
其他權益—重估增值減少數	(\$12)
資本公積—實際取得或處分子公司股權價格與帳面價值差額增加	\$100

歸屬於母公司業主之權益增加（減少）數	\$80
對歸屬於非控制權益之權益之影響：	
其他綜合損益部分	
其他權益－備供出售金融資產未實現損益（貸餘）增加數	\$8
其他權益－重估增值增加數	\$12
非其他綜合損益部分增加數	\$100
歸屬於非控制權益之權益增加（減少）數	\$120

