

公司間順逆流及側流交易

勤業眾信聯合會計師事務所

楊承修 會計師

2014年9月25日



課程大綱



母子公司間及與關聯企業之順逆流交易

集團內子公司與關聯企業間之側流交易

關聯企業間之側流交易

母公司對子公司減少持股但未喪失控制，順流交易是否實現

母公司對子公司減少持股且喪失控制時，順流交易是否實現

非貨幣性資產之作價投資

順逆流交易及側流交易



集團公司間之順逆流及側流交易

A Co. (Parent)

具控制力

B Co.
(Subsidiary)

IAS 27 第20段

集團內個體間之帳戶餘額、交易、收益及費損應**全數**銷除。

IAS 27 第21段

集團內個體間之帳戶餘額及交易(包括收益、費損及股利)應**全數**銷除。

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。

集團內個體間交易損益之銷除所產生之暫時性差異，應適用IAS 12『所得稅』之規定。

與關聯企業之順逆流及側流交易

A Co. (Investor)

具重大影響力

B Co.
(Associate)

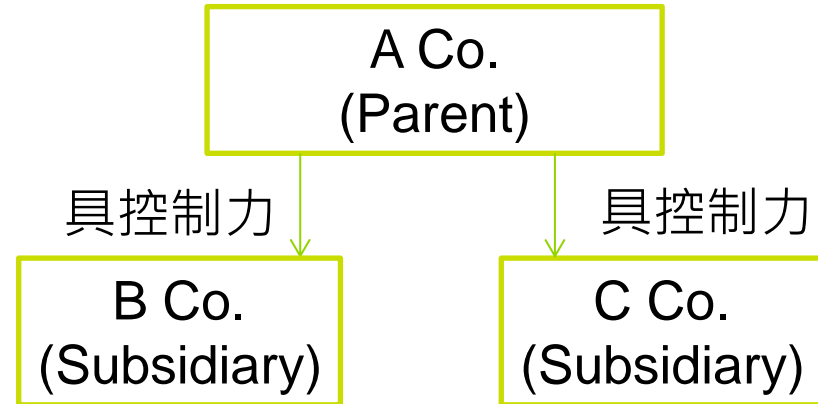
IAS 28 第22段

投資者(包含其合併子公司)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無關之範圍內，認列於投資者之財務報表。

舉例而言，逆流交易為關聯企業出售資產予投資者，順流交易為投資者出售資產予關聯企業。投資者對由此等交易所產生之關聯企業損益份額應予銷除。

亦即，未實現損益按投資者對被投資者之持股比例銷除。

投資公司與被投資公司內部交易之未實現損益

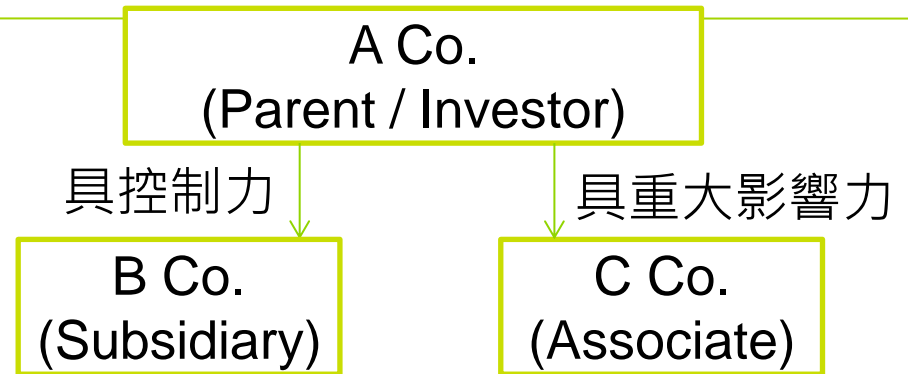


IFRS問答集投資公司與被投資公司內部交易之未實現損益及持股比例變動

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)**應全數消除**。

投資者編製**個體財務報表**時，前述未實現損益按投資者對產生損益之被投資者之持股比例消除。

投資公司與被投資公司內部交易之未實現損益

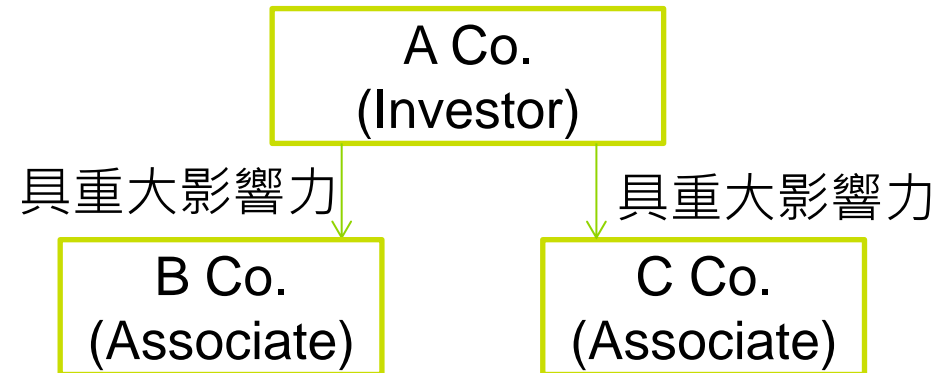


IFRS問答集投資公司與被投資公司內部交易之未實現損益及持股比例變動

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，未實現損益(包含歸屬於非控制權益之未實現損益)**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**：**未實現損益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**：**未實現損益按集團對該關聯企業之持股比例乘以投資者對該子公司之持股比例後之比例銷除**。

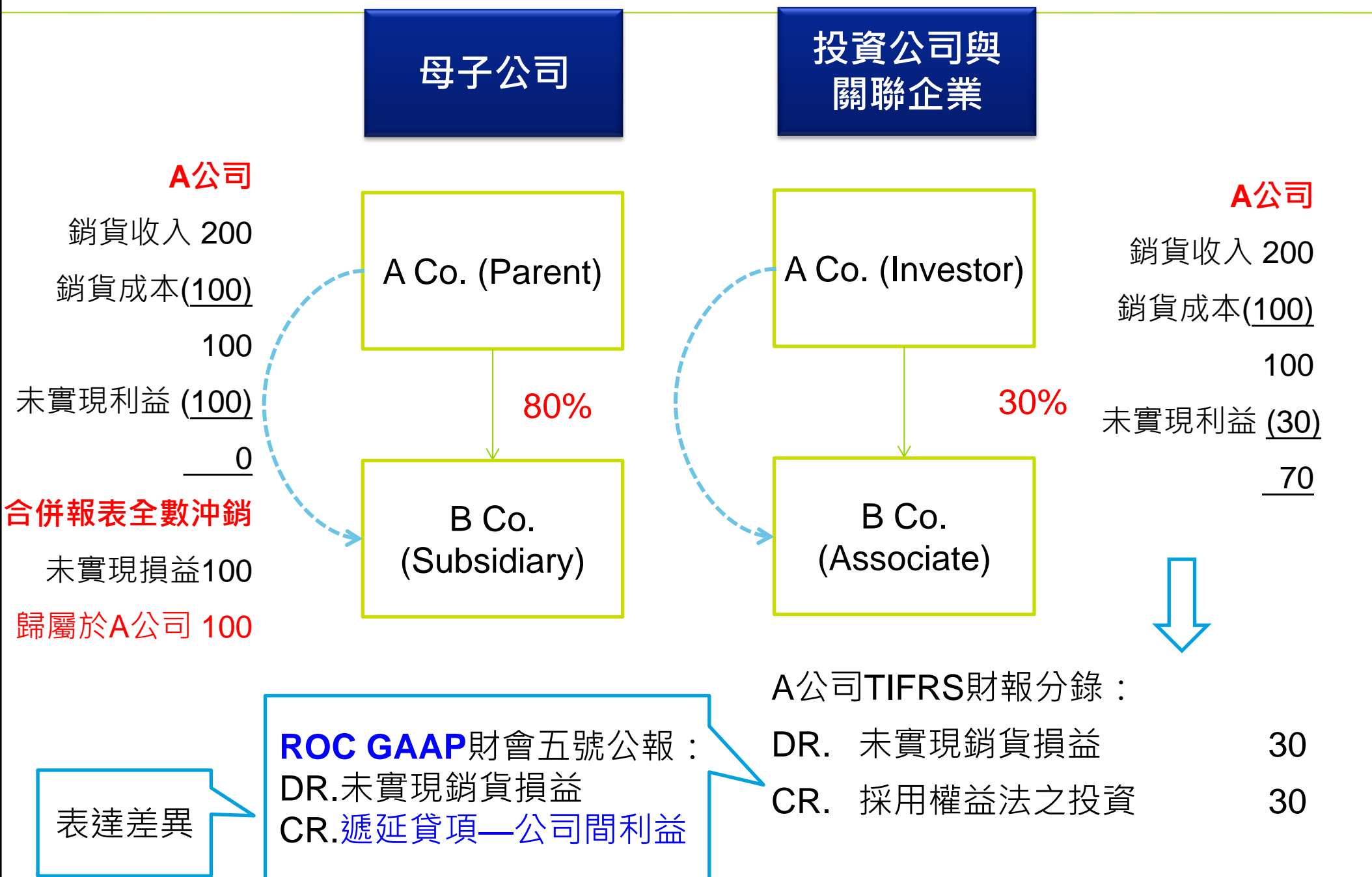
投資公司與被投資公司內部交易之未實現損益



IFRS問答集
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

若交易之雙方均為投資者之關聯企業，則投資者編製**合併財務報表**及**個體財務報表**時，各被投資者間未實現損益**按投資者對發生交易之各被投資者之持股比例相乘後之比例**消除。

順流交易



逆流交易

母子公司

投資公司與 關聯企業

B公司

銷貨收入 200

銷貨成本(100)

100

未實現利益 (100)

0

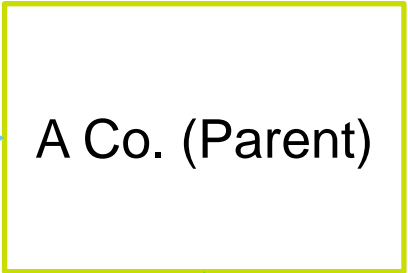
A集團合併報表

全數沖銷

未實現損益100

歸屬於A公司 80

歸屬於NCI 20



B公司

銷貨收入 200

銷貨成本(100)

100

A公司

100

*30%

投資收益 30

與A公司相關之
範圍(未實現部分)

$100 \times 30\% = 30$

側流交易

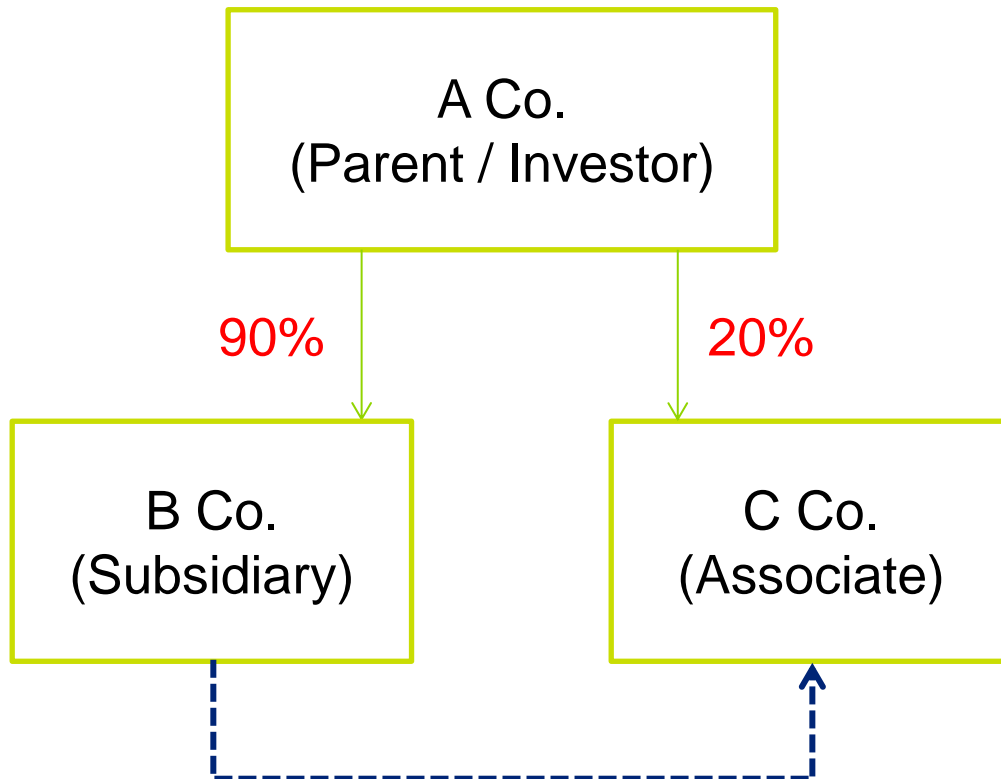
A集團視為順流交易，故以集團對關聯企業之持股比例消除！

B公司

銷貨收入 200
存貨成本(100)
100

A集團合併報表沖銷
未實現損益**20**，其中：
歸屬於A公司 **18**
歸屬於NCI **2**

集團子公司銷貨予母公司之關聯企業



A公司個體財務報表消除比例
 $\$100 * 90\% * 20\% = \18

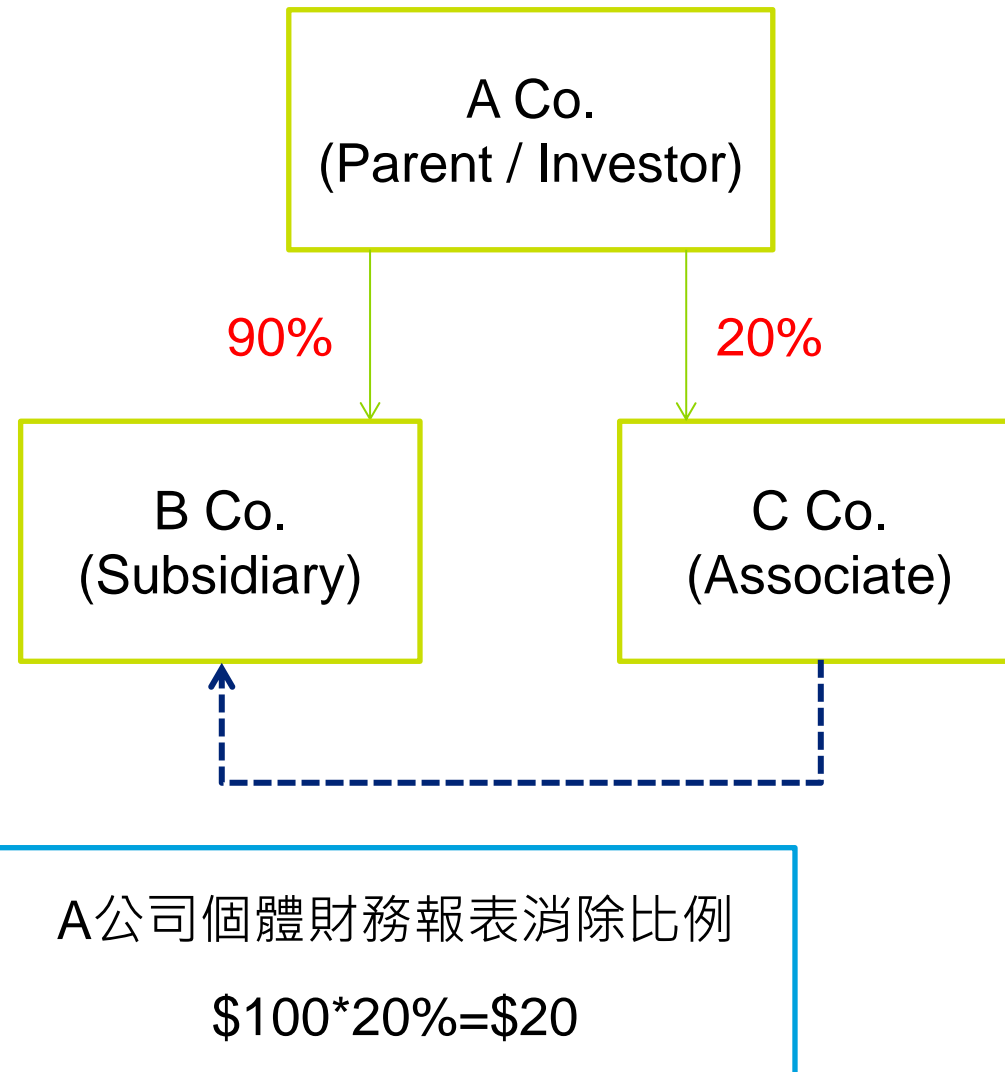
側流交易

母公司之關聯企業銷貨予集團子公司

A集團視為**逆流交易**，故以集團對關聯企業之持股比例**消除**！

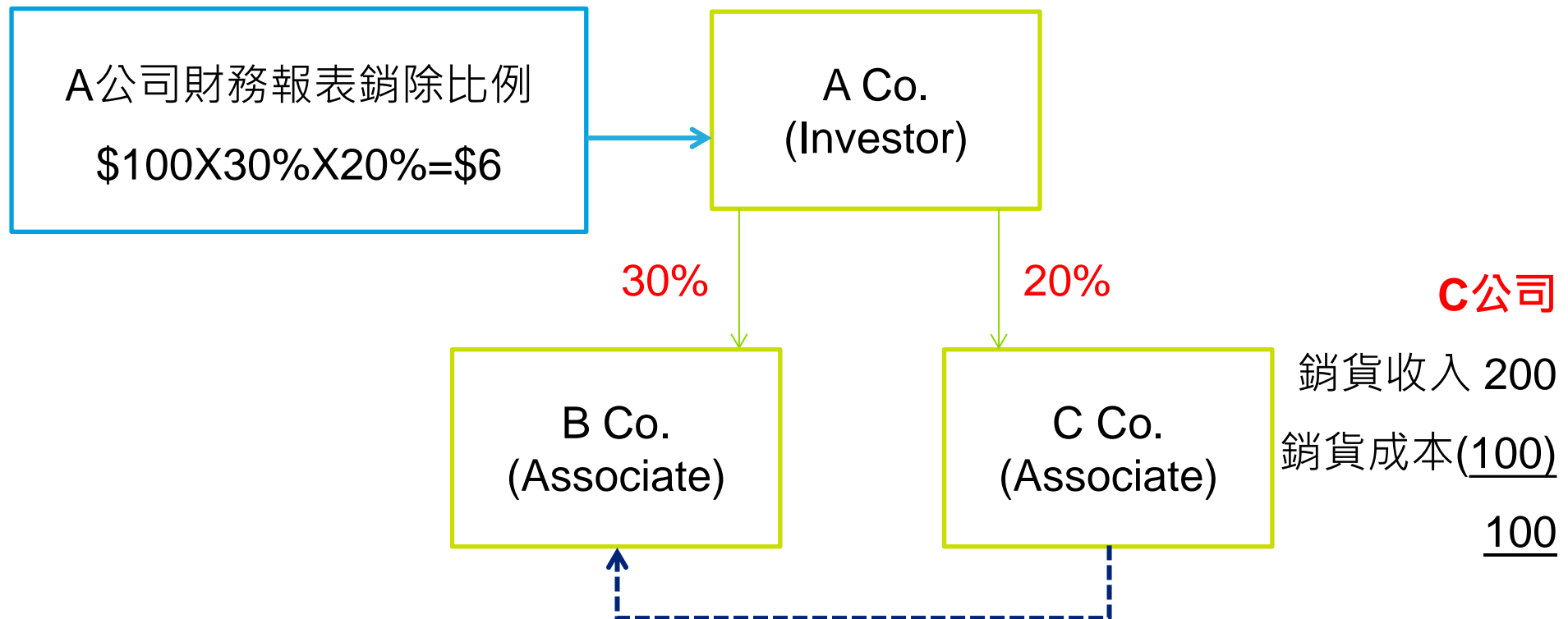
C公司
銷貨收入 200
銷貨成本(100)
100

A集團合併報表沖銷未實現損益20，其中：
歸屬於A公司 20
歸屬於NCI 0



側流交易

投資公司之兩家關聯企業間之銷貨



說明：與ROC GAAP下財會五號公報之規定相同。

**母公司對子公司持股下降，對於先
前順流交易下未實現損益之影響**



母公司對子公司持股下降，對順流交易未實現損益之影響

IFRS問答集
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

若母公司減少對子公司之持股未導致對子公司喪失控制：

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未實現損益轉列非控制權益。待子公司銷售予第三者後，母公司方能將未實現損益轉列為已實現。

母公司對子公司持股下降，對順流交易未實現損益之影響

IFRS問答集 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

若母公司減少對子公司之持股導致對子公司喪失控制
但保有重大影響：

- 母公司喪失對子公司之控制時，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)應將對前子公司銷貨所產生之未實現損益轉為已實現。
- 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至損益。

母公司對子公司之持股下降但不影響控制時 原集團順流交易下之未實現損益如何處理

A公司

銷貨收入 200

存貨成本(100)

100

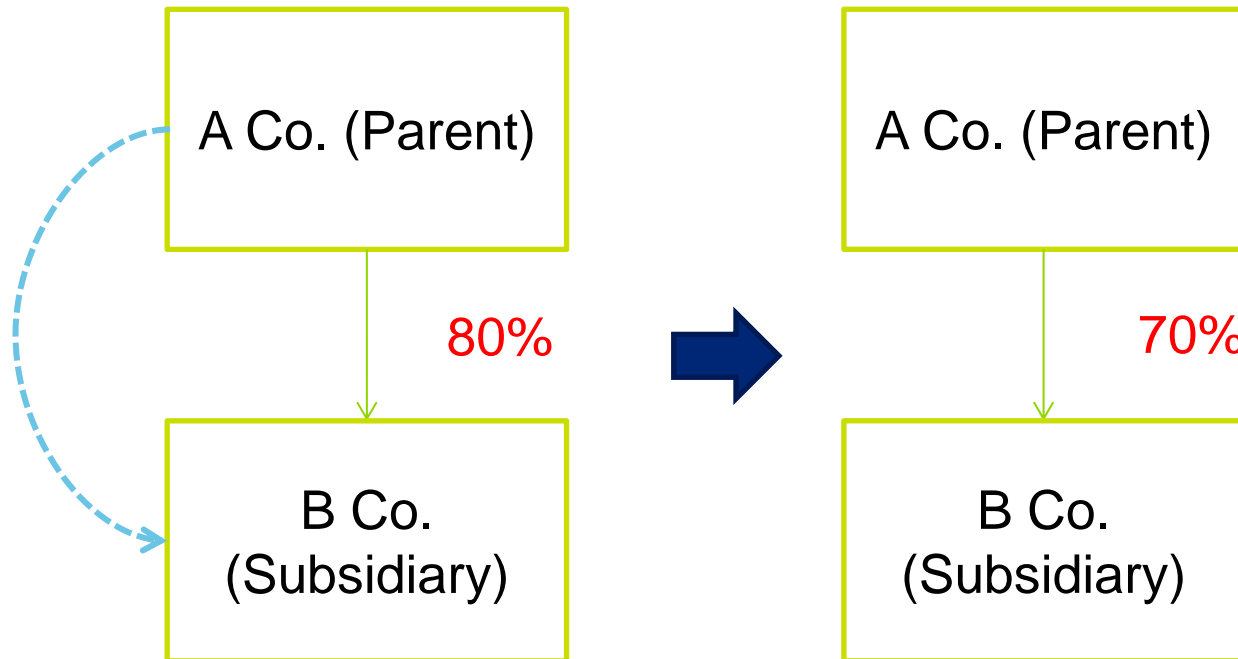
未實現利益 (100)

0

合併報表全數沖銷

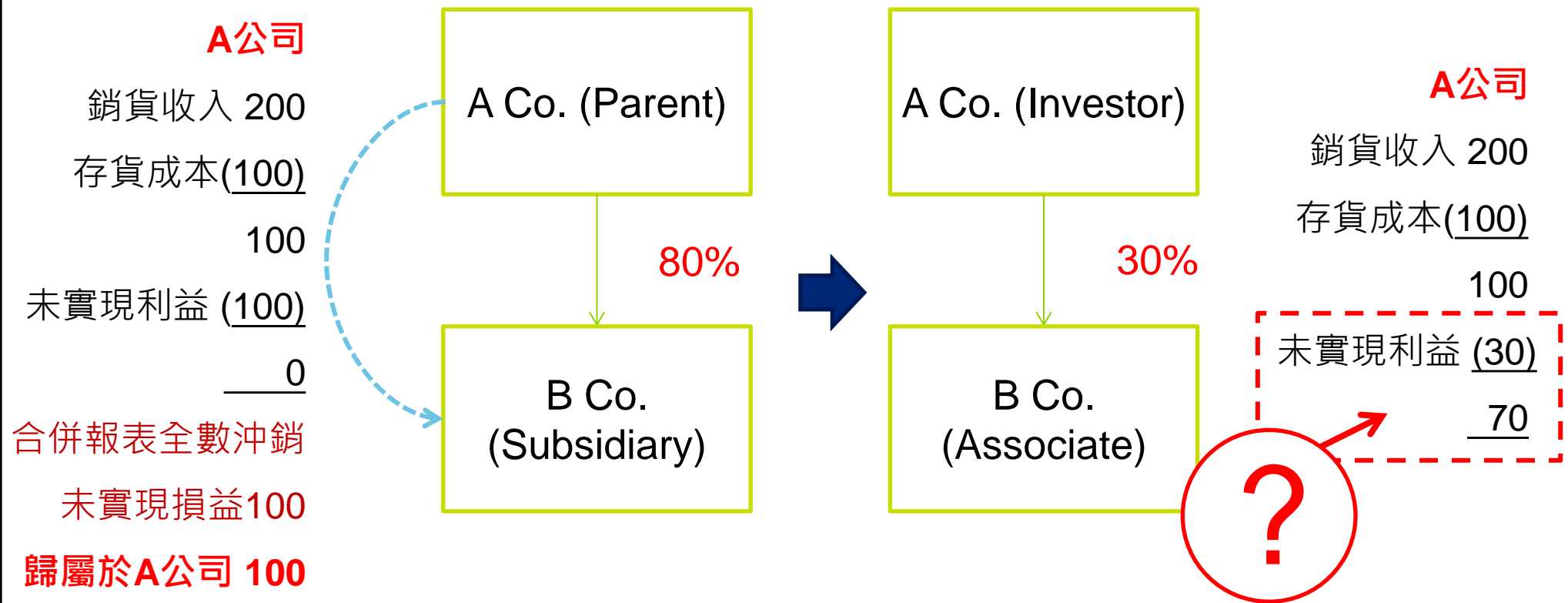
未實現損益100

歸屬於A公司 100



說明：因母公司對銷售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未實現損益轉列NCI。待存貨銷售予第三者後，母公司方能將此未實現損益轉列為已實現。

母公司對子公司關係改變為關聯企業時 原集團順流交易下之未實現損益如何處理



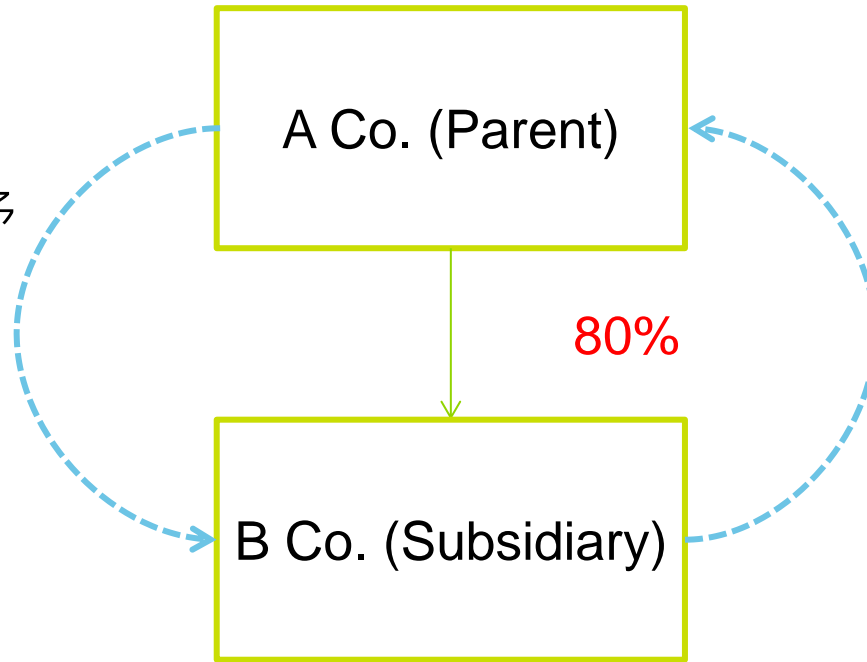
說明：依IAS 27.34(d)及IAS 27.37之規定，母公司喪失對子公司之控制，母公司應將對前子公司之剩餘投資按喪失控制日之公允價值認列，並將前述公允價值視為原始認列投資關聯企業之成本。由於**喪失控制之日，代表原投資關係結束且新投資關係開始**，故前母公司即應將對前子公司銷貨所產生之未實現損益轉為已實現。

順逆流交易及側流交易 綜合釋例



釋例：集團公司間之售後租回交易，合併綜合損益表歸屬於NCI 淨利之計算 (1/2)

A公司出售機器設備
(剩餘耐用年限5年)予
B公司，該設備之：
成本：100,000
售價：110,000



A公司向B公司以營業
租賃方式租回該機器設
備，B公司每年：
租金收入：30,000
折舊費用：22,000

- 順流交易未實現出售利益10,000應**全數消除**
- A公司於**出售時**之個體財報分錄為：

Dr.處分不動產、廠房及設備利益	10,000
Cr.採權益法之投資	10,000
- 若未出售，A公司每年折舊費用：20,000

Diff：2,000
A公司每年度認列
已實現處分利益

釋例：集團公司間之售後租回交易，合併綜合損益表歸屬於NCI 淨利之計算 (2/2)

A母公司個體財務報表		B子公司個體財務報表	
處分PPE利益	2,000	租金收入	30,000
租金費用	(30,000)	折舊費用	(22,000)
投資收益	6,400		
其他損益	<u>50,000</u>		
本期淨利	<u>28,400</u>	本期淨利	<u>8,000</u>

處分當年度將處分損益

10,000全數銷除，後續按折舊年限(5年)回轉為已實現處分利益2,000。A公司個體財務報表認列順流交易已實現利益之分錄如下：

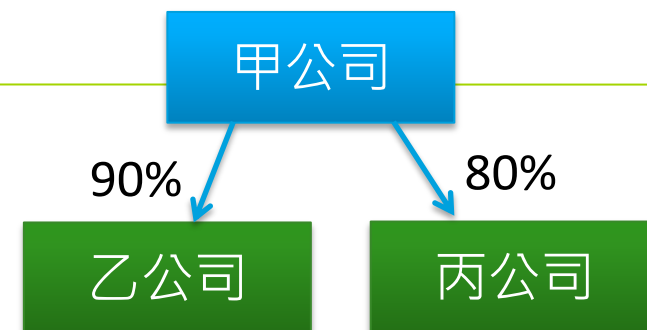
Dr.採權益法之投資 2,000

Cr.處分PPE利益 2,000

A公司合併財務報表	
折舊費用	(20,000)
其他損益	<u>50,000</u>
本期合併淨利	<u>30,000</u>
歸屬於：	
母公司業主	28,400
非控制權益	1,600

釋例：集團內及與關聯企業間之順逆流銷貨

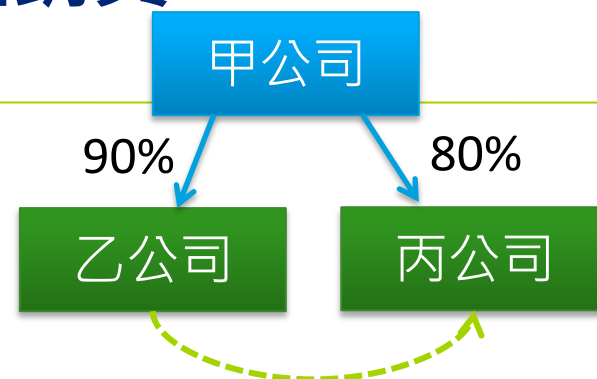
(IAS 27釋例範本之釋例十五)



✿ 情況一 母公司對交易雙方均具有控制

- ◆ 甲公司於 20X1 年 1 月 1 日以\$90,000 取得**乙公司 90%**普通股股權，取得時乙公司之業主權益包括普通股股本\$50,000 及保留盈餘\$50,000，乙公司可辨認淨資產之公允價值與其帳面金額相等，非控制權益按子公司可辨認淨資產公允價值10%（非控制權益之比例）衡量。
- ◆ 甲公司另以\$56,000 取得**丙公司 80%**普通股股權，取得時丙公司之業主權益包括普通股股本\$40,000 及保留盈餘\$30,000，丙公司可辨認淨資產之公允價值與其帳面金額相等，**非控制權益按子公司可辨認淨資產公允價值 20%（非控制權益之比例）衡量**。甲公司對乙、丙公司均具控制。

釋例：集團內及與關聯企業間之順逆流銷貨 (IAS 27釋例範本之釋例十五)



❁ 情況一 母公司對交易雙方均具有控制 (續)

- ◆ 20X1 年度中，甲集團僅有一筆集團內交易，即乙公司於 20X1 年出售商品予丙公司，售價\$8,000，成本\$5,000；丙公司於 20X2 年度始將此項交易之全部商品售予第三方。乙、丙公司 20X1 年度稅後淨利分別為\$10,000 及\$0。
- ◆ 20X1 年 12 月 31 日甲公司於編製個體財務報表時之相關分錄如下：

20X1/12/31

採用權益法之投資 - 乙公司

6,300

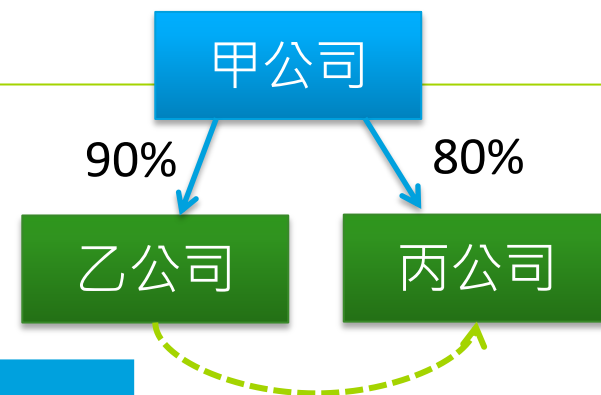
採用權益法認列之損益份額

6,300

說明：母公司按權益法認列對子公司之損益份額。

釋例：集團內及與關聯企業間之順逆流銷貨 (IAS 27釋例範本之釋例十五)

❁ 情況一 母公司對交易雙方均具有控制 (續)



20X1/12/31

採用權益法之投資 - 乙公司	6,300	
採用權益法認列之損益份額		6,300

母公司認列對乙公司 20X1 年度之投資收益 ($\$10,000 \times 90\%$)	\$9,000
減：乙公司 20X1 年度未實現銷貨毛利，歸屬於母公司之金額 ($\$3,000 \times 90\%$)	(2,700)
母公司 20X1 年度認列對乙公司之損益份額	6,300

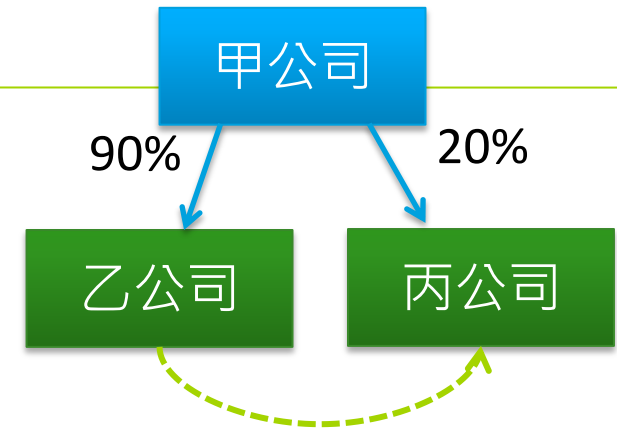
未實現損益中的\$300係歸屬於非控制權益

甲公司對乙、丙公司均具有控制，甲公司之個體財務報表中應依對乙公司之持股比例90%消除未實現損益。

釋例：集團內及與關聯企業間之順逆流銷貨 (IAS 27釋例範本之釋例十五)

✿ 情況二 母公司對交易之一方具有控制

子公司銷貨予關聯企業

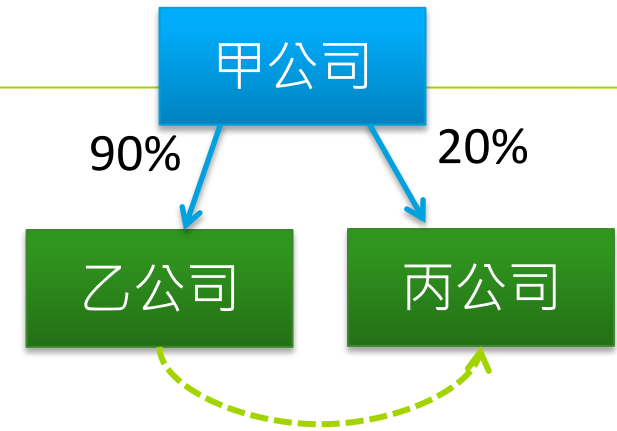


- ◆ 甲公司於 20X1 年 1 月 1 日以\$90,000 取得**乙公司 90%**普通股股權，取得時乙公司之業主權益包括普通股股本\$50,000 及保留盈餘\$50,000，乙公司可辨認淨資產之公允價值與其帳面金額相等，**非控制權益按乙公司可辨認淨資產公允價值 10%（非控制權益之比例）**衡量，甲公司對乙公司具控制；同時甲公司另以\$50,000 取得**丙公司普通股實際發行股數之 20%**，甲公司對丙公司具重大影響。
- ◆ 乙公司於 20X1 年出售商品予丙公司，售價\$200,000，成本\$120,000；丙公司於 20X2 年度始將此項交易之全部商品售予第三方。乙、丙公司 20X1 年度稅後淨利分別為\$100,000 及\$90,000。

釋例：集團內及與關聯企業間之順逆流銷貨 (IAS 27釋例範本之釋例十五)

✿ 情況二 母公司對交易之一方具有控制

子公司銷貨予關聯企業 (續)



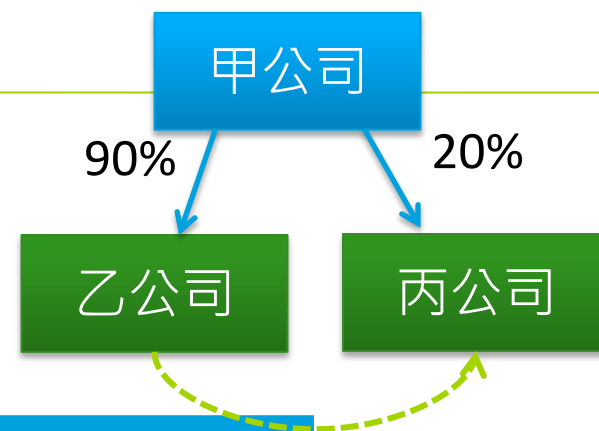
- ◆ 20X1 年 12 月 31 日甲公司於編製個體財務報表時之相關分錄如下：

20X1/12/31		
採用權益法之投資 - 丙公司	18,000	
採用權益法認列之損益份額		18,000
說明：\$90,000 × 20% = \$18,000。		
採用權益法之投資 - 乙公司	75,600	
採用權益法認列之損益份額		75,600
說明：母公司按權益法認列對子公司之損益份額。		

釋例：集團內及與關聯企業間之順逆流銷貨 (IAS 27釋例範本之釋例十五)

🌟 情況二 母公司對交易之一方具有控制

子公司銷貨予關聯企業 (續)



20X1/12/31

採用權益法之投資 - 丙公司	18,000	
採用權益法認列之損益份額		18,000
採用權益法之投資 - 乙公司	75,600	
採用權益法認列之損益份額		75,600

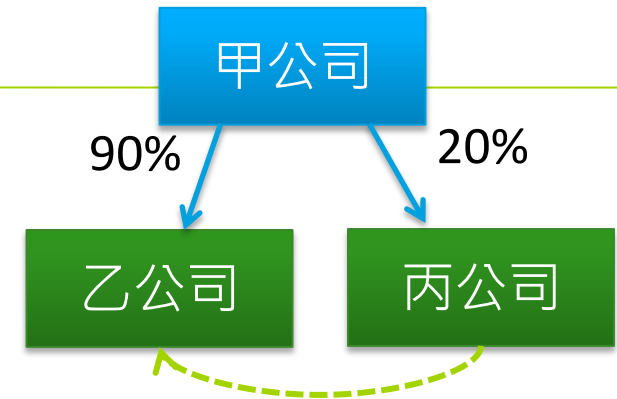
母公司認列對乙公司 20X1 年度之投資收益 (\$100,000×90%)	\$90,000
減：乙公司 20X1 年度未實現銷貨毛利，歸屬於母公司之金額 (\$80,000×20%×90%)	(14,400)
母公司 20X1 年度認列對乙公司之損益份額	75,600

未實現損益中的\$80,000 X 20% X 10%=1,600歸屬於非控制權益

釋例：集團內及與關聯企業間之順逆流銷貨 (IAS 27釋例範本之釋例十五)

✿ 情況三 母公司對交易之一方具有控制

關聯企業銷貨予子公司



- ◆ 沿情況二，惟將乙公司銷貨予丙公司，改為丙公司銷貨予乙公司。
- ◆ 20X1 年 12 月 31 日甲公司於編製個體財務報表時，對此交易應作成下列銷除分錄：

20X1/12/31

採用權益法認列之損益份額

16,000

採用權益法之投資

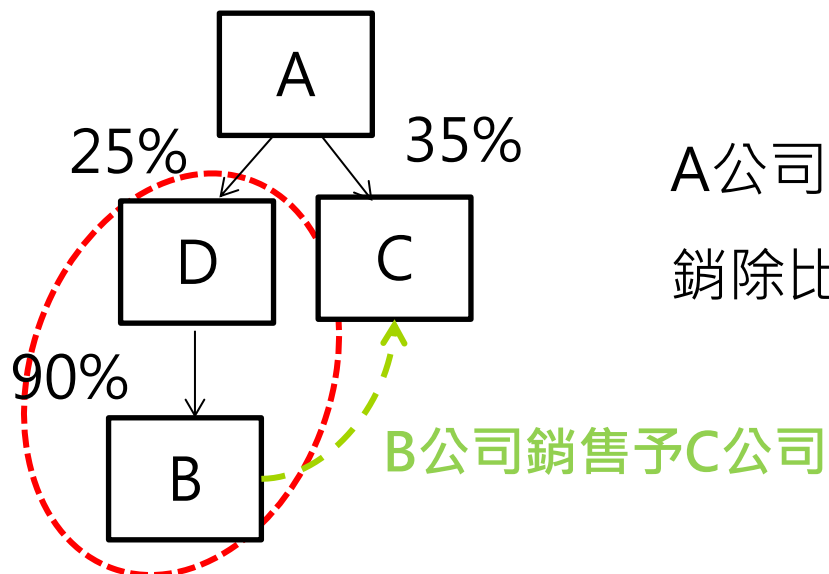
16,000

說明： $\$80,000 \times 20\% = \$16,000$

因甲公司於 20X1 年 12 月 31 日編製個體財務報表時，帳上已將母公司採用權益法認列之關聯企業損益份額銷除，故於編製合併財務報表時，無須作任何沖銷分錄。

側流交易—其他複雜案例

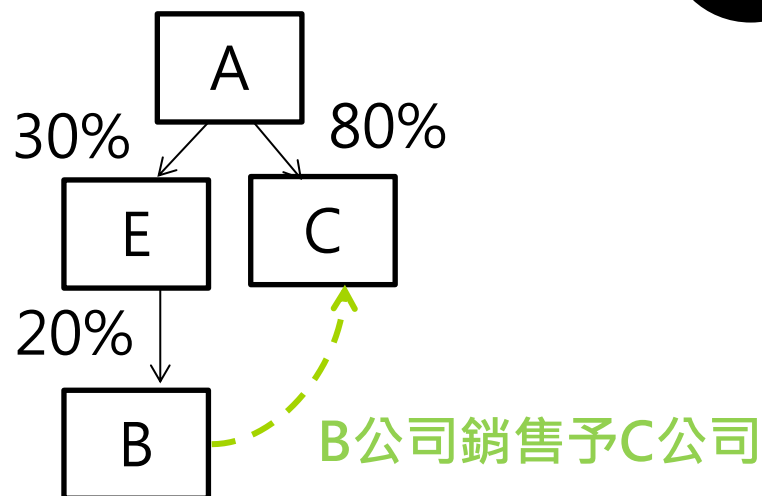
1



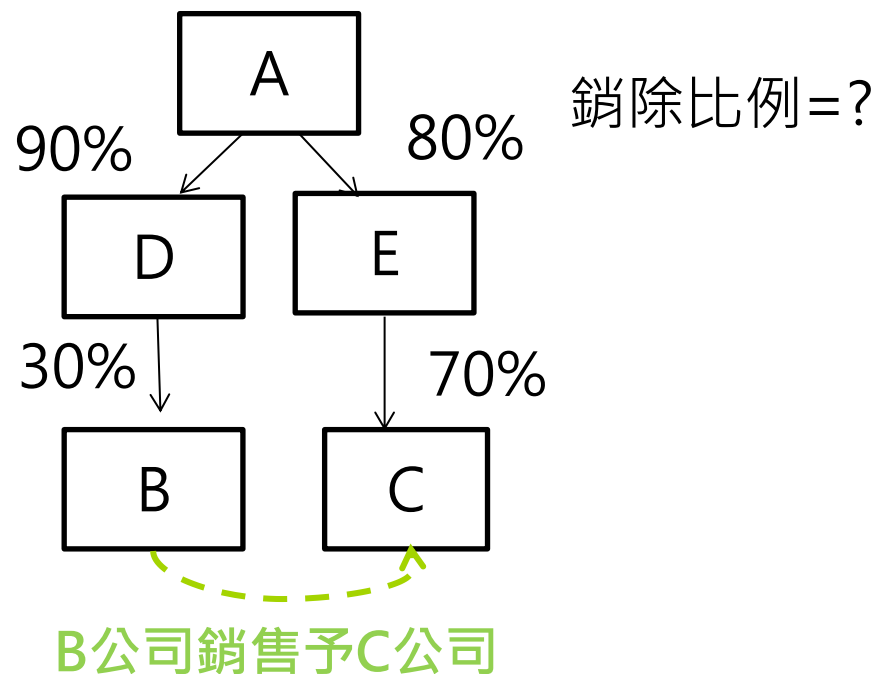
A公司財務報表對此側流交易之
銷除比例 = $90\% \times 25\% \times 35\%$

2

銷除比例=?



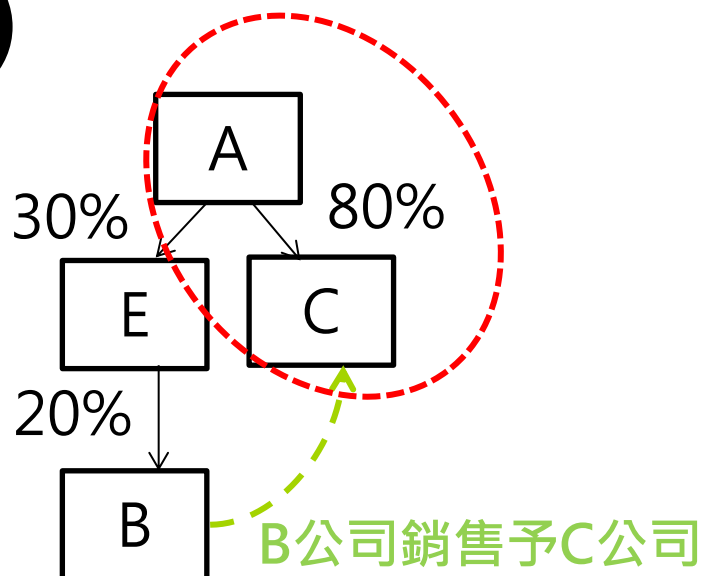
3



銷除比例=?

側流交易—其他複雜案例

2



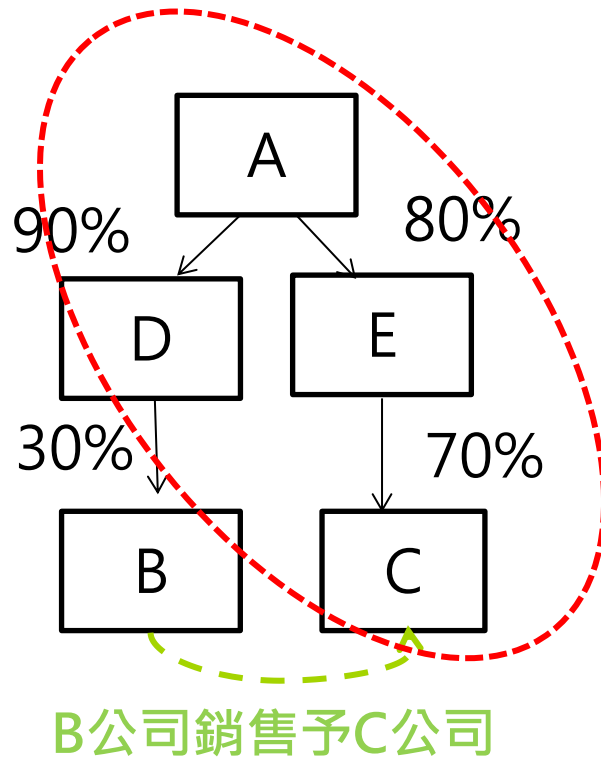
若判斷A公司對B公司具重大影響，則：
A公司合併報表銷除比例 = $20\% \times 30\%$
且全數歸屬於A公司，歸屬於NCI為零。

若改為C公司銷售予B公司且A公司對B公司具重大影響，則：

A公司合併報表銷除比例 = $20\% \times 30\%$
歸屬於A公司之銷除比例 = $20\% \times 30\% \times 80\%$
歸屬於NCI之銷除比例 = $20\% \times 30\% \times 20\%$

側流交易—其他複雜案例

3



A公司合併報表之銷除比例 = 30%

歸屬於A公司之銷除比例 = 30% X 90%

歸屬於NCI之銷除比例 = 30% X 10%

若改為C公司銷售予B公司則：

A公司合併報表銷除比例 = 30%

歸屬於A公司之銷除比例 = 30% X 80% X 70%

歸屬於NCI之銷除比例 = 30% X (1 - 80% X 70%)

非貨幣性資產之作價投資



非貨幣性資產作價投資子公司

IFRS 問答集 資產作價投資

除集團內個體間交易所產生之損益係顯示已發生減損，而應認列減損損失外，集團內個體間之帳戶餘額、交易、收益及費損應全數銷除。

據此，**母公司以非貨幣資產作價投資子公司時，不得認列任何處分利益。**

非貨幣性資產作價投資關聯企業

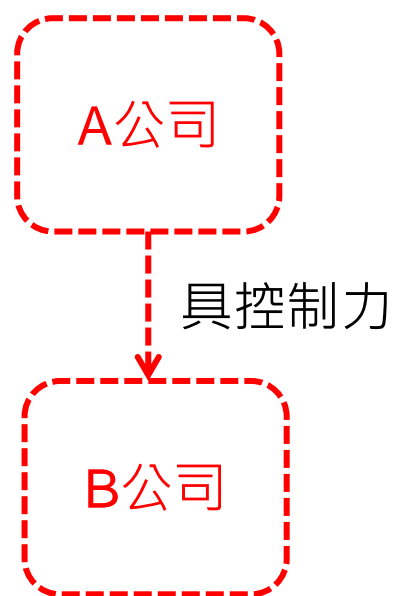
IFRS 問答集 資產作價投資

企業對關聯企業之非貨幣性投入以交換其權益時，應依IAS 28『投資關聯企業』第22段之規定，**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。**

惟若該投入缺乏商業實質，則該利益或損失應視為未實現且不認列。

此等**未實現損益應與按權益法處理之投資對沖，不得列報為遞延利益或損失。**

基金會IFRS問答集釋例 – 以土地作價投資子公司



背景：

A公司以帳面金額\$20,000,000而公允價值為\$25,000,000之土地作價投資設立B公司。

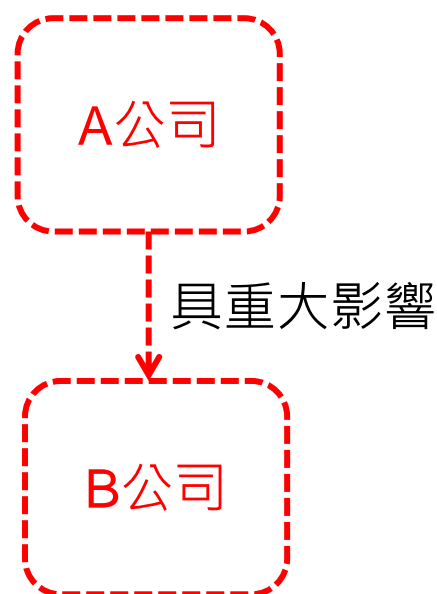
A公司個體財務報表

- 不得認列任何處分利益。
- 借：採用權益法之投資 20,000,000
- 貸：土地 20,000,000

B公司個別財務報表

- 以公允價值入帳。
- 借：土地 25,000,000
- 貸：股本及資本公積 25,000,000

基金會IFRS問答集釋例 – 以無形資產作價投資關聯企業



背景：

A公司以帳面金額\$100,000而公允價值為\$150,000之專利權投資B公司，取得25%股權。該投入具有商業實質。

A公司個體財務報表

- | | |
|-----------------|---------|
| • 借：採用權益法之投資 | 150,000 |
| • 貸：無形資產—專利權 | 100,000 |
| • 貸：處分無形資產利益 | 50,000 |
| • 借：未實現處分無形資產利益 | 12,500 |
| • 貸：採用權益法之投資 | 12,500 |

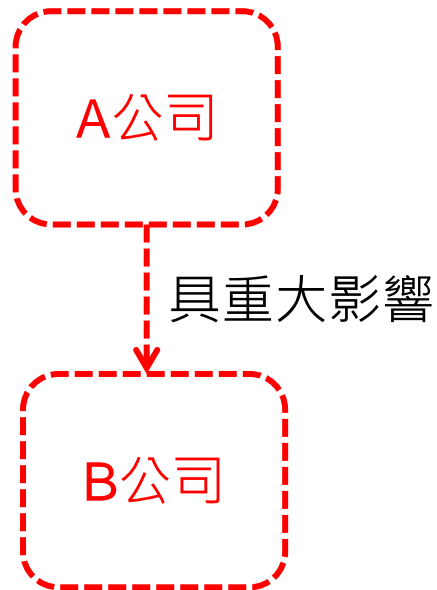
\$50,000X25%

說明：「未實現處分無形資產利益」為「處分無形資產利益」之減項。

以無形資產作價投資關聯企業，且有收取貨幣性資產

背景：

A公司以帳面金額\$100,000而公允價值為\$150,000之專利權投資B公司，A公司除取得20%股權外，另有收取現金\$50,000。該投入具有商業實質。



A公司個體財務報表

- | | |
|-----------------|---------|
| • 借：現金 | 50,000 |
| • 借：採用權益法之投資 | 100,000 |
| • 貸：無形資產—專利權 | 100,000 |
| • 貸：處分無形資產利益 | 50,000 |
| • 借：未實現處分無形資產利益 | 10,000 |
| • 貸：採用權益法之投資 | 10,000 |

\$50,000X20%

Deloitte.

勤業眾信

關於德勤全球

Deloitte（“德勤”）泛指德勤有限公司（一家根據英國法律組成的私人擔保有限公司，以下稱“德勤有限公司”），以及其一家或多家會員所。每一個會員所均為具有獨立法律地位的法律實體。請參閱 www.deloitte.com.tw/tw/about 中有關德勤有限公司及其會員所法律結構的詳細描述。

德勤為各行各業的上市及非上市客戶提供審計、稅務、企業管理諮詢及財務諮詢服務。德勤會員所網絡遍及全球逾150個國家，憑藉其世界一流和優質專業服務，為客戶提供應對最複雜業務挑戰所需的深入見解。德勤逾200,000名專業人士致力於追求卓越，樹立典範。

關於德勤大中華

作為其中一所具領導地位的專業服務事務所，德勤大中華區設有22個辦事處分佈於北京、香港、上海、臺北、成都、重慶、大連、廣州、杭州、哈爾濱、新竹、濟南、高雄、澳門、南京、深圳、蘇州、台中、台南、天津、武漢和廈門。德勤大中華擁有近13,500名員工，按照當地適用法規以合作方式服務客戶。

關於勤業眾信

勤業眾信係指勤業眾信聯合會計師事務所(Deloitte & Touche)及其關係機構，為德勤有限公司(Deloitte Touche Tohmatsu Limited)之會員。集團成員包括勤業眾信聯合會計師事務所、勤業眾信管理顧問股份有限公司、勤業眾信財稅顧問股份有限公司、德勤財務顧問股份有限公司，及德勤商務法律事務所。

勤業眾信以卓越的客戶服務、優秀的人才、完善的訓練及嚴謹的查核於業界有著良好聲譽。透過德勤有限公司之資源，提供客戶全球化的服務，包括赴海外上市或籌集資金、海外企業回台掛牌、IFRS導入服務、中國大陸投資等。

本文件中只供內部傳閱及只限於德勤有限公司、其會員所及關係機構(統稱為“德勤網絡”)的人員使用。任何德勤網絡內的機構不對任何方因使用本文件而導致的任何損失承擔責任。