

# 國際財務報告準則第3號——企業合併

## 目 錄

起始段落

目 標 .....	1
範 圍 .....	2
識別企業合併 .....	3
購買法 .....	4
識別購買方 .....	6
確定購買日 .....	8
確認和計量取得的可辨認資產、承擔的負債和被購買方的非控 制性權益 .....	10
確認和計量商譽或廉價購買產生的利得 .....	32
特定類型企業合併應用購買法的額外指南 .....	41
計量期間 .....	45
確定屬於企業合併交易的部分 .....	51
後續計量和會計處理 .....	54
回購權 .....	55
或有負債 .....	56
補償性資產 .....	57
或有對價 .....	58
披 露 .....	59
生效日期和過渡性規定 .....	64
生效日期 .....	64
過渡性規定 .....	65
參照《國際財務報告準則第9號》 .....	67A

《國際財務報告準則第 3 號》（2004 年）的撤銷·····	68
---------------------------------	----

## 附 錄

附錄一 術語表

附錄二 應用指南

# 國際財務報告準則第3號——企業合併

## 目 標

**1** 本準則的目標是提高報告主體在其財務報表中提供的企業合併信息及其影響的相關性、可靠性和可比性。為實現這一目標，本準則為購買方在進行下述會計處理時確立了原則和規定：

（1） 如何在財務報表中確認和計量取得的可辨認資產、承擔的負債和被購買方的非控制性權益；

（2） 如何確認和計量企業合併中取得的商譽或廉價購買產生的利得；

（3） 如何確定披露哪些信息以使財務報表使用者能夠評價企業合併的性質及其財務影響。

## 範 圍

**2** 本準則適用於符合企業合併定義的交易或其他事項，但不適用於：

（1） 在合營安排自身財務報表中對合營安排形成的會計處理。

（2） 購買資產或不構成業務的資產組。在這些情況下，購買方應該識別並確認所取得的單項可辨認資產（包括符合《國際會計準則第 38 號——無形資產》中無形資產的定義和確認標準的資產）及承擔的負債。該組資產的成本應當按照各單項可辨認資產和負債在購買日的相對公允價值，在各單項可辨認資產和負債間進行分配注 3。此類交易或其他事項並不產生商譽。

（3） 同一控制下的主體或業務的合併（B1 段至 B4 段提供了相關的應用指南）。

**2A** 本準則的規定不適用於《國際財務報告準則第 10 號——合併財務報表》中定義的投資性主體對子公司的投資，投資性主體對子公司的投資應當以公允價值計量且其變動計入當期損益。

## 識別企業合併

**3** 主體應當應用本準則中的定義，來確定一項交易或其他事項是否為企業合併，本準則規定主體所取得的資產和承擔的負債應構成業務。如果取得的資產並不構成業務，報告主體應將該交易或其他事項作為一項資產購買進行會計處理。**B5** 段至 **B12D** 段對識別企業合併以及業務的定義提供了指南。

## 購買法

**4** 主體應當採用購買法對每一項企業合併進行會計處理。

**5** 應用購買法要求：

- (1) 識別購買方；
- (2) 確定購買日；
- (3) 確認和計量取得的可辨認資產、承擔的負債和被購買方的非控制性權益；以及
- (4) 確認和計量商譽或廉價購買產生的利得。

### 識別購買方

**6** 對每一項企業合併，都應將參與合併各主體中的一方識別為購買方。

**7** 應按照《國際財務報告準則第 10 號》中指南來識別購買方——獲得另一方，即被購買方控制的主體。如果企業合併已經發生，但是應用《國際財務報告準則第 10 號》的相應指南並不能明

確表明參與合併主體中誰是購買方，則應考慮 B14 段至 B18 段中的因素來確定購買方。

### *確定購買日*

**8** 購買方應當識別購買日，即購買方獲得對被購買方控制的日期。

**9** 購買方獲得對被購買方控制的日期通常是購買方從法律角度而言轉移了對價、取得了被購買方的資產並承擔了被購買方負債的日期——即交割日。然而，購買方可能早於或遲於交割日獲得對被購買方的控制。例如，如果書面協議規定在交割日前即獲得對被購買方的控制，則購買日早於交割日。在識別購買日時，購買方應考慮所有與購買相關的事實和情況。

### *確認和計量取得的可辨認資產、承擔的負債和被購買方的非控制性權益*

#### **確認原則**

**10** 在購買日，購買方應當獨立於商譽確認取得的可辨認資產、承擔的負債和被購買方的非控制性權益。取得的可辨認資產和承擔的負債的確認要符合第 11 段和第 12 段中列明的條件。

#### **確認條件**

**11** 取得的可辨認資產和承擔的負債在購買日必須滿足《財務報告概念框架》中資產和負債的定義，才有資格作為應用購買法的一部分進行確認。例如，購買方預期但沒有義務在未來發生的實施某些計劃的費用，並不是購買日的負債，這些計劃包括退出被購買方某項活動的計劃或解聘或重新安置被購買方僱員的計劃。因此，購買方並不作為應用購買法的一部分確認這些成本。相反，購買方按照其他國際財務報告準則，在其合併後的財務報表中對這些成本進行確認。

**12** 此外，購買日取得的可辨認資產和承擔的負債還必須是購買方和被購買方（或其原所有者）在企業合併交易所交換的一部分，而不是單獨交易的結果，這樣才有資格作為應用購買法的一部分進行確認。購買方應採用第 51 段至第 53 段的指南來確定取得的哪些資產及承擔的哪些負債是與被購買方交換的部分，哪些是單獨交易的結果（如有）。單獨交易的結果應按照其性質和適用的國際財務報告準則進行會計處理。

**13** 購買方在應用確認原則和確認條件時，可能會確認一些以前在被購買方的財務報表中未確認的資產和負債。例如，購買方確認取得的可辨認無形資產，比如品牌名稱、專利權或客戶關係，因為這些都是內部產生的，被購買方之前並未在其財務報表中確認為資產，而是將相關的成本計入費用。

**14** B31 段至 B40 段就無形資產的確認提供了指南。第 21A 段至第 28B 段列明瞭各種類型的可辨認資產和負債，其中包括本準則對確認原則和確認條件提供了有限的例外項目。

#### 分類或指定企業合併中取得的可辨認資產和承擔的負債

**15** 在購買日，購買方應當將取得的可辨認資產和承擔的負債進行分類或指定，以便後續應用其他國際財務報告準則。購買方應基於合同條款、經濟條件、經營政策或會計政策及購買日存在的其他相關條件進行上述分類或指定。

**16** 在一些情況下，國際財務報告準則根據主體如何對特定資產或負債進行分類或指定，提供了不同的會計處理方法。購買方根據購買日存在的相關條件進行分類或指定的例子包括但不局限於下列各項：

（1）按照《國際財務報告準則第 9 號——金融工具》，將特定金融資產和金融負債分類為以公允價值計量且其變動計入當期損

益、以攤餘成本計量或以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益的金融資產或負債；

（2）按照《國際財務報告準則第 9 號》，將衍生工具指定為套期工具；以及

（3）按照《國際財務報告準則第 9 號》，評估嵌入衍生工具是否應與主合同分拆（這些都是本準則所使用的“分類”一詞涵蓋的事項）。

**17** 本準則對第 15 段中的原則規定了一項例外：

（1）按照《國際財務報告準則第 16 號——租賃》，將被收購方為出租人的租賃合同分類為經營租賃或融資租賃。

（2）〔已刪除〕

購買方應當在合同開始時，基於合同條款和其他因素對合同進行分類（或者，若合同的某些條款進行了修改，且該修改將改變其分類時，應當在合同條款修改日進行上述分類，而合同條款修改日可能就是購買日）。

## 計量原則

**18** 購買方應當對取得的可辨認資產和承擔的負債按照其在購買日的公允價值進行計量。

**19** 每一項企業合併中，對於購買日被購買方的非控制性權益中屬於現時所有者權益且其賦予其持有人在企業清算時按比例份額分享主體淨資產權利的組成部分，購買方應按以下任一種方式進行計量：

（1）公允價值；或者

（2）在被購買方確認的可辨認淨資產中現時所有權工具所佔的比例份額。

非控制性權益的所有其他的組成部分應按照其購買日的公允價值進行計量，除非國際財務報告準則規定使用另一計量基礎。

**20** 第 24 段至第 31A 段列明瞭各種類型的可辨認資產和負債，其中包括本準則對計量原則提供了有限的例外項目。

### **確認或計量原則的例外**

**21** 本準則為其規定的確認和計量原則提供了有限的例外。第 21A 段至第 31A 段列明瞭被提供例外的特定項目及這些例外的性質。購買方應當應用第 21A 段至第 31A 段的規定對這些項目進行會計處理，這將導致一些項目：

（1） 應用第 11 段至第 12 段之外的確認條件或者應用其他國際財務報告準則的規定予以確認，其結果與應用上述確認原則和條件的結果之間有所不同。

（2） 以購買日公允價值以外的金額進行計量。

### **確認原則的例外**

*適用《國際會計準則第37號》或《國際財務報告解釋公告第21號》的負債和或有負債*

**21A** 如果由於負債和或有負債是單獨發生的，而不是主體在企業合併中承擔的，因此適用《國際會計準則第 37 號——準備、或有負債和或有資產》或《國際財務報告解釋公告第 21 號——徵稅》，則負債和或有負債適用第 21B 段。

**21B** 《財務報告概念框架》將負債定義為“主體由於過去的事項而承擔的轉移經濟資源的現時義務。”如果一項準備或者或有負債適用《國際會計準則第 37 號》，購買方將根據《國際會計準則第 37 號》第 15 段至第 22 段，確定購買日是否存在由於過去的事項而承擔的現時義務。對於適用《國際財務報告解釋公告第 21 號》的徵稅，購買方將根據《國際財務報告解釋公告第 21 號》，確定在購買日之前是否已發生產生稅項支付負債的義務事項。



**21C** 根據第 21B 段中確定的現時義務可能滿足第 22（2）段中的或有負債定義。這種情況下，第 23 段適用於該或有負債。

*或有負債和或有資產*

**22** 《國際會計準則第 37 號》定義或有負債為：

（1）因過去事項而產生的潛在義務，其存在僅能通過不完全由主體控制的一個或數個不確定未來事項的發生或不發生予以證實；或者

（2）因過去事項而產生，但因下列原因而未予確認的現時義務：

①履行該義務不是很可能要求含有經濟利益的資源流出主體；或者

②該義務的金額不能足夠可靠地計量。

**23** 如果是因過去事項產生的現時義務，並且其公允價值能夠可靠計量時，購買方應在購買日確認企業合併中所承擔的或有負債。因此，與《國際會計準則第 37 號》第 14（2）段、第 23 段、第 27 段、第 27 段和第 30 段相反，購買方應在購買日確認企業合併過程中所承擔的或有負債，即使該義務的履行並不是很可能要求含有經濟利益的資源流出主體。本準則第 56 段就有關或有負債後續會計處理提供了指南。

**23A** 《國際會計準則第 37 號》定義或有資產為“因過去事項而形成的潛在資產，其存在僅能通過不完全由主體控制的一個或數個不確定未來事項的發生或不發生予以證實。”購買方不得在購買日確認或有資產。

## 確認原則與計量原則的雙重例外

### 所得稅

**24** 購買方應當按照《國際會計準則第 12 號——所得稅》，確認和計量企業合併中取得的資產和承擔的負債所產生的遞延所得稅資產或遞延所得稅負債。

**25** 購買方應當按照《國際會計準則第 12 號》，對在購買日存在或由購買所產生的被購買方的暫時性差異和結轉後期的潛在納稅影響進行會計處理。

### 僱員福利

**26** 購買方應當按照《國際會計準則第 19 號——僱員福利》，確認和計量與被購買方的僱員福利安排相關的負債（或資產，如有）。

### 補償性資產

**27** 企業合併中的賣方可能針對與特定資產或負債全部或部分相關的或有事項或不確定性結果，按合同給予購買方補償。例如，賣方可能補償購買方，以彌補購買方由於特定或有事項產生的負債超過特定金額而引致的損失；換言之，即賣方向購買方擔保其負債不會超過該特定金額。購買方因此獲得了一項補償性資產。在確認被補償項目的同時，購買方應確認一項補償性資產，且以與被補償項目相同的基礎計量，並且需要對無法收回的金額計提估價備抵。因此，如果補償與在購買日確認且以購買日公允價值計量的資產或負債相關，則購買方應當在購買日確認補償性資產，並以購買日的公允價值計量。對以公允價值計量的補償性資產而言，由於公允價值的計量中包含了因可收回性考慮而產生的未來現金流量不確定性的影響，因而無須計提單獨的估價備抵（B41 段提供了相關的應用指南）。

**28** 在一些情況下，補償可能與屬於確認或計量原則例外的資產或負債相關。例如，某一補償可能與這樣一項或有負債相關，該或有負債由於其在購買日的公允價值不能可靠地計量，因而在購買日未予確認。或者，某一補償也可能與以購買日公允價值之外的其他基礎計量的資產或負債相關，比如由僱員福利產生的資產或負債。在這些情況下，補償性資產的確認和計量應採用與被補償項目相一致的假設，並且要考慮管理層對補償性資產可回收性的估計以及合同對被補償金額的限制。第 57 段就補償性資產的後續會計處理提供了指南。

#### *被購買方為承租人的租賃*

**28A** 購買方應對按照《國際財務報告準則第 16 號》所識別出的被購買方作為承租人的租賃確認使用權資產及租賃負債。購買方無須對下列租賃確認使用權資產及租賃負債：

（1）租賃期間（如《國際財務報告準則第 16 號》所定義）於購買日後 12 個月內結束的租賃；或者

（2）標的資產為低價值（如《國際財務報告準則第 16 號》B3 段至 B8 段所述）的租賃。

**28B** 購買方應按剩餘租賃付款額現值計量租賃負債（如《國際財務報告準則第 16 號》所定義），如同所取得的租賃於購買日為新租賃。購買方應按與租賃負債相同的金額計量使用權資產，並進行調整以反映較市場行情條款有利或不利的租賃條款。

## 計量原則的例外

### 回購權

**29** 購買方將回購權確認為無形資產，應根據相關合同的剩餘合同期限計量其價值，無論市場參與者在計量其公允價值時是否考慮了潛在的合同續約。B35 段和 B36 段提供了相關的應用指南。

### 股份支付交易

**30** 被購買方股份支付交易，或者購買方以自身的股份支付交易替換被購買方股份支付交易，對於與此相關的負債或權益工具，購買方應當按照《國際財務報告準則第 2 號——股份支付》中的方法在購買日進行計量。（本準則將該方法的結果稱為股份支付交易的“基於市場計量值”。）

### 持有待售資產

**31** 對於所取得的、在購買日被分類為持有待售的非流動資產（或處置組），購買方應當按照《國際財務報告準則第 5 號——持有待售的非流動資產和終止經營》第 15 段至第 18 段，以公允價值減去出售費用後的淨額計量。

### 保險合同

**31A** 購買方應根據《國際財務報告準則第 17 號——保險合同》第 39 段及 B93 段至 B95F 段的規定，在購買日將企業合併中取得的適用《國際財務報告準則第 17 號》的一組合同，以及針對《國際財務報告準則第 17 號》中定義的保險獲取現金流的資產，作為負債或資產進行計量。

### 確認和計量商譽或廉價購買產生的利得

**32** 購買方應當在購買日確認商譽，並按照以下（1）超過（2）的部分計量：

**（1） 下列項目的合計額：**

①按照本準則計量的所轉移對價，該對價通常以購買日的公允價值計量（參見第 37 段）；

②按照本準則計量的對被購買方的非控制性權益的金額；以及

③在分階段實現的企業合併中（參見第 41 段和第 42 段），購買方之前持有的被購買方權益份額在購買日的公允價值。

**（2） 按照本準則計量的、所取得的可辨認資產和承擔的負債在購買日金額的淨值。**

**33** 在購買方和被購買方（或其原所有者）僅交換權益份額的企業合併中，被購買方權益份額在購買日的公允價值可能比購買方權益份額在購買日的公允價值更能可靠地計量。如果這樣，購買方應按照被購買方權益份額在購買日的公允價值來確定商譽的金額，而不應按照所轉移的權益份額在購買日的公允價值來確定。對於無轉移對價的企業合併中商譽金額的確定，購買方應採用其在被購買方中的權益份額於購買日的公允價值，來替代所轉移對價在購買日的公允價值〔第 32（1）①段〕。B46 段至 B49 段提供了相關的應用指南。

### **廉價購買**

**34** 有時候，購買方會發生廉價購買，即在企業合併中上述第 32（2）段中的金額超過第 32（1）段各項金額的合計。如果應用第 36 段的規定之後，該超過部分仍然存在，則購買方應在購買日將因此而產生的利得確認為損益。該利得歸屬於購買方。

**35** 例如，廉價購買有可能會發生在屬於被迫出售的企業合併中，即賣方在被迫的情況下進行交易。然而，第 22 段至第 31A 段中所討論的確認或計量的特定例外也可能導致確認廉價購買交易利得（或改變已確認利得的金額）。

**36** 在確認廉價購買利得之前，購買方應重新評估其是否正確識別了所取得的所有資產及承擔的所有負債，並應對該覆核過程中識別的額外資產或負債進行確認。之後，購買方應當對根據本準則規定在購買日確認的下列所有項目金額的計量程序進行覆核：

- （1） 所取得的可辨認資產和承擔的負債；
- （2） 被購買方的非控制性權益（如有）；
- （3） 在分階段實現的企業合併中，購買方之前持有的被購買方權益份額；以及
- （4） 所轉移的對價。

該覆核的目標是確保計量過程合理地反映了對購買日全部可獲得信息的考慮。

### **所轉移的對價**

**37** 企業合併中所轉移的對價應按其公允價值進行計量，即按購買方所轉移的資產、對被購買方原所有者所承擔的負債以及購買方發行的權益份額在購買日的公允價值之和計算。（然而，購買方發行的、用以替換被購買方僱員所持有的股份支付獎勵，其包括在所轉移對價中的部分，應按照第 30 段進行計量而不應以公允價值計量。）對價可能的形式包括現金、其他資產、購買方的業務或子公司、或有對價、普通或優先權益工具、期權、權證和共同主體的成員權益。

**38** 所轉移的對價可能包括購買方在購買日帳面金額與公允價值不同的資產或負債（如購買方的非貨幣性資產或業務）。如果這樣的話，購買方應對其所轉移的資產或負債按購買日公允價值進行重新計量，並確認由此產生的利得或損失（如有），將其計入損益。然而，有些情況下，所轉移的資產或負債留在企業合併之後的合併後主體中（例如，由於該資產或負債是轉移給被購買方而不是其原所有者），因此購買方仍保留對這些資產和負債的控制。在這種情況下，購買方應當按照該資產及負債在購買日前十一刻的帳面金

額進行計量，不應對企業合併前後都處於購買方控制下的資產或負債在損益中確認利得或損失。

#### 或有對價

**39** 購買方與被購買方交換而轉移的對價，包括因或有對價安排所產生的任何資產或負債（參見第 37 段）。購買方應將該或有對價在購買日的公允價值作為為換取被購買方而轉移的對價的一部分進行確認。

**40** 購買方應當根據《國際會計準則第 32 號——金融工具：列報》第 11 段關於權益工具和金融負債的定義，將滿足金融工具定義的支付或有對價的義務分類為金融負債或權益。如果滿足特定條件，購買方應將以前所轉移對價的返還權利分類為資產。第 58 段對或有對價的後續會計處理提供了指南。

### *特定類型企業合併應用購買法的額外指南*

#### 分階段實現的企業合併

**41** 購買方獲得對被購買方的控制，有時在購買日前一刻即已持有該被購買方的權益份額。例如，20X1 年 12 月 31 日，主體 A 擁有主體 B 35% 的非控制性權益份額。在該日，主體 A 又購買了主體 B 另外 40% 的權益，這使得主體 A 獲得了對主體 B 的控制。本準則將上述交易稱為分階段實現的企業合併，有時候也稱為分步購買。

**42** 在分階段實現的企業合併中，購買方要將其之前持有的被購買方權益份額按照購買日的公允價值進行重新計量，並確認因此而產生的利得或損失（如有），將其視情況計入損益或其他綜合收益。在之前的報告期內，購買方可能已經在其他綜合收益中確認了被購買方權益份額價值的變動。如果這樣的話，購買方在其他綜合

收益中已確認的金額，應按照與其直接處置之前持有的權益份額所要求的相同基礎予以確認。

**42A** 當合營安排（如《國際財務報告準則第 11 號——合營安排》所定義）參與方獲得對屬於共同經營（如《國際財務報告準則第 11 號》所定義）的業務的控制，且於購買日前一刻對與該共同經營相關的資產享有權利並對與該共同經營相關的負債承擔義務，此交易是分階段實現的企業合併。因此，購買方應適用分階段實現的企業合併的規定，包括按照第 42 段所述的方式重新計量其之前持有的共同經營權益。在此過程中，購買方應重新計量其之前在共同經營中持有的全部權益。

### **無轉移對價的企業合併**

**43** 購買方有時在無轉移對價的情況下獲得對被購買方的控制。對企業合併進行會計處理的購買法適用於這些合併。這些情形包括：

（1） 被購買方為使現有投資方（購買方）獲得控制而回購了足夠數量的自身股份。

（2） 少數股東的否決權失效。購買方之前雖享有多數表決權，但因少數股東的否決權的存在而無法控制被購買方。

（3） 購買方和被購買方僅依據合同同意合併。無論在購買日當天還是在購買日之前，購買方都未為換取對被購買方的控制而轉移對價，也未持有被購買方的任何權益份額。僅通過合同實現企業合併的例子包括通過裝訂安排將兩個業務合併起來，或者成立雙重上市的公司。

**44** 在僅通過合同實現的企業合併中，購買方應將按照本準則確認的被購買方淨資產的金額歸屬於被購買方的所有者。換言之，由非購買方的其他方持有的被購買方權益份額在購買方合併後的財



務報表中屬於非控制性權益，即使其結果是被購買方的所有權益份額都歸屬於非控制性權益。

### *計量期間*

**45** 如果在發生企業合併的報告期期末，企業合併的初始會計處理尚未完成，則購買方應在其財務報表中對尚未完成會計處理的項目按照暫定金額進行報告。在計量期間，購買方要追溯調整購買日確認的暫定金額，以反映所獲取的關於購買日存在的事實和情況的新信息，以及如果已知這些新信息，將對購買日已確認金額的計量可能產生的影響。在計量期間，如果獲取了關於購買日存在的事實和情況的新信息，並且如果知道這些信息將導致在購買日確認額外的資產和負債，則購買方應確認這些額外的資產或負債。一旦購買方取得了其欲獲取的有關購買日存在的事實和情況的信息，或者知曉無法獲得更多的信息時，計量期間結束。然而，計量期間不應超過自購買日起的一年。

**46** 計量期間是購買日後購買方可以調整企業合併中確認的暫定金額的期間。計量期間給購買者提供了合理的時間，以保證在此期間獲得必要的信息來按照本準則的規定識別和計量購買日的下列項目：

- （1） 取得的可辨認資產、承擔的負債和對被購買方的非控制性權益；
- （2） 為被購買方所轉移的對價（或用來計量商譽的其他金額）；
- （3） 在分階段實現的企業合併中，購買方之前持有的被購買方權益份額；以及
- （4） 產生的商譽或廉價購買利得。

**47** 購買方在確定購買日後獲得的信息是否應調整已確認的暫定金額，或者信息是否是由購買日日後事項引發時，應考慮所有相

關因素。相關因素包括額外信息獲得的日期、購買方能否識別暫定金額變化的原因。購買日後不久所獲得的信息比購買日幾個月後所獲得的信息更可能反映在購買日存在的情況。例如，除非能識別出導致公允價值發生變動的干擾事項，否則在購買日後不久向第三方出售資產的售價與其在購買日所計量的暫定公允價值存在重大差異，則可能表明暫定金額存在差錯。

**48** 購買方在確認可辨認資產暫定金額增加（減少）的同時要確認商譽的減少（增加）。然而，計量期間獲得的新信息可能會導致對多項資產或負債的暫定金額進行調整。例如，購買方可能承擔了支付與被購買方某項設施中的事故有關的損失賠償負債，該負債由被購買方的保單予以全部或部分彌補。如果購買方在計量期間獲得有關該負債購買日公允價值的新信息，那麼因所確認的負債暫定金額的變動而導致的商譽調整，將會被從承保人獲得的應收賠付額暫定金額的變動而導致的商譽相應調整（全部或部分）抵銷。

**49** 計量期間內，購買方應像企業合併會計處理在購買日已經完成那樣確認對臨時金額的調整。因此，購買方應當根據需要修訂財務報表中列報的前期比較信息，包括在完成初始會計處理時，在確認的折舊、攤銷或其他收益影響方面的變更。

**50** 計量期間結束後，購買方對企業合併會計處理的修訂僅限於按照《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》進行的差錯更正。

### *確定屬於企業合併交易的部分*

**51** 購買方和被購買方可能在開始協商企業合併之前就存在某種關係或安排，或是在協商中訂立了一項獨立於企業合併的安排。在上述任何一種情況下，購買方要識別不屬於企業合併中購買方與被購買方（或其原所有者）交換部分的金額，即不屬於被購買方交換部分的金額。購買方作為應用購買法的一部分應當確認的，僅限

於為取得被購買方所轉移的對價、為換取被購買方所取得的資產和承擔的負債。單獨交易應當按照相關的國際財務報告準則進行會計處理。

**52** 在合併前，購買方參與或代表購買方參與、或者是主要為了購買方或合併後主體的利益（而非主要為了被購買方或其原所有者的利益）而參與的交易，可能是單獨交易。下列各項是單獨交易的例子，它們不應被包括在應用購買法之中：

（1）實質上是結清購買方和被購買方合併之前存在的關係的交易；

（2）為獲得被購買方僱員或原所有者的未來服務而支付報酬的交易；以及

（3）補償被購買方或其原所有者因向購買方支付購買相關成本而發生的交易。

B50 段至 B62 段提供了相關的應用指南。

### **購買相關成本**

**53** 購買相關成本是購買方為實現企業合併所發生的成本。這些成本包括撮合交易的仲介費用；諮詢、法律、會計、評估和其他專業費用或諮詢費用；一般管理費用，包括維持內部收購部門的費用；註冊和發行債務和權益證券的費用。購買方應在成本發生和接受服務的期間，將購買相關成本作為費用進行會計處理，僅有一項例外。發行債務證券或權益證券的成本應按照《國際會計準則第 32 號》和《國際財務報告準則第 9 號》進行確認。

## **後續計量和會計處理**

**54** 通常，購買方應對企業合併中所取得的資產、承擔或發生的負債和發行的權益工具，根據其性質，按照其他適用的國際財務報告準則對其進行後續計量和會計處理。然而，本準則對企業合併

中下列所取得的資產、承擔或發生的負債和發行的權益工具的後續計量和會計處理提供了指南：

- (1) 回購權；
- (2) 購買日確認的或有負債；
- (3) 補償性資產；以及
- (4) 或有對價。

**B63** 段提供了相關的應用指南。

### *回購權*

**55** 作為無形資產確認的回購權應在授予該回購權的合同的剩餘合同期間內進行攤銷。購買方後續將回購權出售給第三方的，在確定該項出售的利得或損失時應包括該無形資產的帳面金額。

### *或有負債*

**56** 企業合併中的或有負債在初始確認之後，購買方應按照下述金額之中的較高者進行計量，直至其被清償、取消或到期：

- (1) 按照《國際會計準則第 37 號》應確認的金額；以及
- (2) 初始確認的金額減去，按照《國際財務報告準則第 15 號——客戶合同收入》原則確認的累計收益額（如適用）。

本規定不適用於按照《國際財務報告準則第 9 號》進行會計處理的合同。

### *補償性資產*

**57** 在每個後續報告期期末，購買方應按照與被補償負債或資產相同的基礎計量購買日確認的補償性資產，同時要考慮補償性資產金額的合同限制，對於未按公允價值進行後續計量的補償性資產，還要考慮管理層對補償性資產可收回性的評估。僅當購買方收回或出售該補償性資產、或者喪失對該補償性資產的權利時，購買方應當終止確認該資產。

## 或有對價

**58** 購買日後購買方所確認的或有對價公允價值的某些變動，可能是由於購買方在購買日後獲得了有關購買日就存在的事實和情況的額外信息。按照第 45 段至第 49 段，這些變動屬於計量期間的調整。然而，購買日後發生的事項引起的變動不屬於計量期間的調整，比如滿足特定盈餘目標、達到特定的股價或研發項目取得里程碑式的成果等。購買方應按照下列規定對不屬於計量期間調整的或有對價公允價值的變動進行會計處理：

（1）被分類為權益的或有對價不應被重新計量，其後續清償應在權益內部進行會計處理。

（2）其他或有對價：

①適用《國際財務報告準則第 9 號》的，應在每個報告日對公允價值進行計量，按照該準則在損益中確認公允價值的變動。

②不適用《國際財務報告準則第 9 號》的，應在每個報告日對公允價值進行計量，在損益中確認公允價值的變動。

## 披 露

**59** 購買方應披露有關信息，以使其財務報表使用者能夠評價在以下期間發生的企業合併的性質和財務影響：

（1）本報告期；或者

（2）報告期末之後、財務報表批准報出之前。

**60** 購買方應披露 B64 段至 B66 段列示的各項信息，以實現第 59 段的目標。

**61** 購買方應披露有關信息，以使其財務報表使用者能夠評價本報告期確認的、與本報告期或以前期間發生的企業合併相關的調整的財務影響。

**62** 購買方應披露 B67 段列示的各項信息，以實現第 61 段的目標。

**63** 如果本準則和其他國際財務報告準則規定的具體披露不能實現第 59 段和第 61 段中提出的目標，則購買方應披露額外的必要信息以實現這些目標。

## 生效日期和過渡性規定

### *生效日期*

**64** 本準則應按未來適用法應用於購買日在 2009 年 7 月 1 日或之後開始的首個年度報告期間的期初或之後的企業合併。允許提前採用。然而，本準則僅適用於在 2007 年 6 月 30 日或之後開始的年度報告期間的期初。如果主體在 2009 年 7 月 1 日之前採用本準則，則應披露這一事實，並應同時採用《國際會計準則第 27 號》（2008 年修訂）。

### **64A** 〔已刪除〕

**64B** 2010 年 5 月發佈的《對國際財務報告準則的改進》修訂了第 19 段、第 30 段和 B56 段，並增加了 B62A 段和 B62B 段。主體應自 2010 年 7 月 1 日或之後開始的年度期間採用這些修訂。允許提前採用。如果主體提前採用了這些修訂，則應披露這一事實。主體應按未來適用法自本準則首次採用日開始採用這些修訂。

**64C** 2010 年 5 月發佈的《對國際財務報告準則的改進》增加了第 65A 段至第 65E 段。主體應自 2010 年 7 月 1 日或之後開始的年度期間採用這些修訂。允許提前採用。如果主體提前採用了這些修訂，則應披露這一事實。購買日在採用 2008 年發佈的本準則之前的企業合併產生的或有對價餘額，應採用這些修訂。

**64D** 〔已刪除〕

**64E** 2011 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 10 號》修訂了第 7 段、B13 段、B63（5）段和附錄一。主體在採用《國際財務報告準則第 10 號》時應採用這些修訂。

**64F** 2011 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 13 號——公允價值計量》修訂了第 20 段、第 29 段、第 33 段、第 47 段，修訂了附錄一中公允價值的定義和 B22 段、B40 段、B43 段至 B46 段、B49 段和 B64 段。主體在採用《國際財務報告準則第 13 號》時應採用這些修訂。

**64G** 2012 年 10 月發佈的《投資性主體》（對《國際財務報告準則第 10 號》、《國際財務報告準則第 12 號》及《國際會計準則第 27 號》的修訂）修訂了第 7 段，並增加了第 2A 段。主體應自 2014 年 1 月 1 日或之後開始的年度期間採用這些修訂。允許提前採用《投資性主體》。如果主體提前採用了這些修訂，應同時採用《投資性主體》中的所有修訂。

**64H** 〔已刪除〕

**64I** 2013 年 12 月發佈的《國際財務報告準則年度改進（2010—2012）》修訂了第 40 段和第 58 段，並增加了第 67A 段及其相關標題。主體對購買日在 2014 年 7 月 1 日或之後日期的企業合併，應按未來適用法採用這些修訂。允許提前採用。在《國際財務報告準則第 9 號》和《國際會計準則第 37 號》（兩者都被《國際財務報告準則年度改進（2010—2012）》修訂）都已被採用的前提下，主體可以提前採用這些修訂。如果主體提前採用了這些修訂，則應披露這一事實。

**64J** 2013 年 12 月發佈的《國際財務報告準則年度改進（2011—2013）》修訂了第 2（1）段。主體應按未來適用法對自

2014 年 7 月 1 日或之後開始的年度期間採用這些修訂。允許提前採用。如果主體提前採用了這些修訂，則應披露這一事實。

**64K** 2014 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 15 號——客戶合同收入》修訂了第 56 段。主體在採用《國際財務報告準則第 15 號》時應採用這些修訂。

**64L** 2014 年 7 月發佈的《國際財務報告準則第 9 號》修訂了第 16 段、第 42 段、第 53 段、第 56 段、第 58 段和 B41 段，刪除了第 64A 段、第 64D 段和第 64H 段。主體在採用《國際財務報告準則第 9 號》時應採用這些修訂。

**64M** 2016 年 1 月發佈的《國際財務報告準則第 16 號》修訂了第 14 段、第 17 段、B32 段及 B42 段，刪除了 B28 段至 B30 段及其相關標題，並增加了第 28A 段至第 28B 段及其相關標題。主體在採用《國際財務報告準則第 16 號》時應採用這些修訂。

**64N** 2017 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 17 號》修訂了第 17 段、第 20 段、第 21 段、第 35 段及 B63 段，並於第 31 段後增加了一個標題和第 31A 段。2020 年 5 月發佈的《對〈國際財務報告準則第 17 號〉的修訂》修訂了第 31A 段。主體應對購買日晚於《國際財務報告準則第 17 號》的首次採用日的企業合併，採用對第 17 段的修訂。主體在採用《國際財務報告準則第 17 號》時應採用這些其他修訂。

**64O** 2017 年 12 月發佈的《國際財務報告準則年度改進（2015—2017）》增加了第 42A 段。主體應對購買日在 2019 年 1 月 1 日或之後開始的第一個年度報告期間的開始日或之後的企業合併，採用這些修訂。允許提前採用。如果主體提前採用了這些修訂，則應披露這一事實。



**64P** 2018 年 10 月發佈的《業務的定義》增加了 B7A 段至 B7C 段、B8A 段及 B12A 段至 B12D 段，修訂了附錄一中術語“業務”的定義，修訂第 3 段、B7 段至 B9 段、B11 段及 B12 段，並刪除了 B10 段。主體應對購買日在 2020 年 1 月 1 日或之後開始的第一個年度報告期間的期初或之後的企業合併及於該期間開始日或之後發生的資產購買，採用這些修訂。允許提前採用這些修訂。如果主體提前採用了這些修訂，則應披露這一事實。

**64Q** 2020 年 5 月發佈的《對〈概念框架〉的引用》修訂了第 11 段、第 14 段、第 21 段、第 22 段和第 23 段，增加了第 21A 段、第 21B 段、第 21C 段和第 23A 段。主體應對購買日在 2022 年 1 月 1 日或之後開始的第一個年度報告期間的期初或之後的企業合併，採用這些修訂。允許提前採用這些修訂，但前提是主體同時或提前採用了 2018 年 3 月發佈的《對國際財務報告準則中的〈概念框架〉引用的修訂》中的所有修訂。

### *過渡性規定*

**65** 購買日在應用本準則之前的企業合併中產生的資產和負債，在採用本準則時不應進行調整。

**65A** 如果企業合併的購買日在主體首次採用 2008 年發佈的本準則之前，則其產生的或有對價餘額，在首次採用本準則時不應進行調整。第 65B 段至第 65E 段適用於該或有對價餘額的後續會計處理。第 65B 段至第 65E 段不得適用於購買日在主體首次採用 2008 年發佈本準則的日期或之後的企業合併產生的或有對價餘額的會計處理。第 65B 段至第 65E 段的企業合併專指購買日在採用 2008 年發佈的本準則之前的企業合併。

**65B** 如果企業合併協議約定了取決於未來事項的合併成本調整，如果這項調整很可能發生並能夠可靠地計量，那麼購買方在購買日應將這項調整的金額計入合併成本。

**65C** 企業合併協議可能允許取決於一項或多項未來事項的合併成本調整。例如，該調整可能取決於未來期間所維持或所達到的某一特定收益水準，或取決於所維持的已發行權益工具市場價格。通常在初始計量時，儘管會有不確定性存在，在不損害信息可靠性的情況下，預計能夠估計這類調整的金額。如果未來事項沒有發生或者預計需要被修正，則企業合併的成本應相應作出調整。

**65D** 然而，當企業合併協議約定的調整不是很可能發生或者金額不能可靠地計量，則在對合併進行初始計量時，該項調整不計入合併成本。如果該項調整在後續計量中變為很可能發生且金額能夠可靠地計量，這一額外對價應作為對合併成本的調整。

**65E** 在某些情況下，購買方會被要求對賣方進行後續支付，作為對購買方換取被購買方控制時提交的資產、發行的權益工具或者發生或承擔的負債的價值下降的補償。例如，當購買方對作為企業合併成本一部分發行的權益或債務工具的市場價格進行擔保，並且被要求發行額外的權益或債務工具以恢復原始確定成本，即屬此例。在這種情況下，不確認額外的企業合併成本。在權益工具的情況下，額外支付的公允價值被權益工具的初始發行價值的等額下降所抵銷。在債務工具的情況下，額外支付被認為是初始發行溢價的下降或是折價的上升。

**66** 對於尚未採用《國際財務報告準則第 3 號》、且有一項或多項採用購買法進行會計處理的企業合併的主體，例如共同主體，應當採用 B68 段和 B69 段的過渡性規定。

## 所得稅

**67** 對於購買日在應用本準則之前的企業合併，購買方按未來適用法採用經本準則修訂的《國際會計準則第 12 號》第 68 段的規定。即購買方不必就先前確認的遞延所得稅資產變動，而調整對之前企業合併所進行的會計處理。然而，自本準則採用之日起，對於已確認的

遞延所得稅資產的任何變動，購買方應作為對損益的調整進行確認（或者，如果《國際會計準則第 12 號》規定則不計入損益）。

## **參照《國際財務報告準則第9號》**

**67A** 如果主體採用了本準則但是沒有採用《國際財務報告準則第 9 號》，則任何對《國際財務報告準則第 9 號》的引用都應被解讀為對《國際會計準則第 39 號》的引用。

## **《國際財務報告準則第3號》（2004年）的撤銷**

**68** 本準則取代了《國際財務報告準則第 3 號——企業合併》（2004 年發佈）。

## 附 錄

### 附錄一 術語表

本附錄是本準則的組成部分。

被購買方	在 <b>企業合併</b> 中獲得控制的一個或多個業務。
購買方	獲得對 <b>被購買方</b> 控制的主體。
購買日	<b>購買方</b> 獲得對 <b>被購買方</b> 控制的日期。
業務	能夠為向客戶提供商品或服務、產生投資收益（如股利或利息）或從日常活動中產生其他收益而進行和管理的活動和資產的整合性組合。
企業合併	<b>購買方</b> 獲得對一個或多個 <b>業務</b> 控制的交易或事項。有時稱為“真實兼併”或“平等兼併”的交易也屬於本準則中規定的 <b>企業合併</b> 。
或有對價	通常指如果特定未來事項發生或滿足特定條件，作為換取對被購買方的控制交易的一部分， <b>購買方</b> 向 <b>被購買方</b> 原所有者轉移額外資產或 <b>權益</b> 份額的義務。然而，當滿足特定條件時，或有對價也可以給予購買方返還先前所轉移的對價的權利。
權益份額	在本準則中，權益份額用來泛指投資方對所擁有主體的所有權份額以及所有者、成員或參與者對 <b>共同主體</b> 的份額。
公允價值	公允價值是市場參與者在計量日發生的有序交易中，出售一項資產所能收到或者轉移一項負債所需支付的價格。（參見《國際財務報告準則第 13 號》。）
商譽	一項不能個別辨認並單獨確認的、代表 <b>企業合併</b> 中取得的其他資產所形成的未來經濟利益的資產。
可辨認的	如果一項資產具有以下特徵之一，那麼它就是可辨認的：

(1) 是可分離的，即能夠從主體中分離或劃分出來，並能單獨或者與相關合同、可辨認資產或負債一起，用於出售、轉移、授予許可、租賃或者交換，無論主體是否有意進行這些交易；或者

(2) 源自合同性權利或其他法定權利，無論這些權利是否可以從主體或其他權利和義務中轉移或者分離。

**無形資產**

沒有實物形態的**可辨認**非貨幣性資產。

**共同主體**

直接向**所有者**、成員或參與者提供股利、更低的成本或其他經濟利益的、不是由投資方所擁有的主體。例如互助保險公司、信用合作社和合作主體都是共同主體。

**非控制性權益**

子公司所有者權益中既不直接也不間接歸屬於母公司的份額。

**所有者**

在本準則中，所有者一詞泛指投資方所擁有主體的**權益**份額的持有者，以及**共同主體**的所有者、成員或參與者。

## 附錄二 應用指南

本附錄是本準則的組成部分。

### 同一控制下主體的企業合併〔第 2（3）段的應用〕

**B1** 本準則不適用於同一控制下主體或業務的合併。涉及同一控制下主體或業務的企業合併是指，所有參與合併主體或業務在企業合併前後均受相同的一方或多方最終控制且該控制並非暫時性的。

**B2** 作為契約性安排的結果，一組個體集體擁有決定一個主體的財務和經營政策、並據以從其活動中獲取利益的權力，此時應將該組個體視為控制該主體。因此，如果作為契約性安排的結果，相同的一組個體擁有最終決定每個參與合併主體的財務和經營政策、並據以從其活動中獲取利益的集體性權力且該最終集體性權力並非暫時性的，則該企業合併不適用本準則。

**B3** 在一個個體或根據契約性安排共同行動的一組個體控制一個主體的情況下，該個體或該組個體可能不必遵循國際財務報告準則的財務報告規定。因此，一項企業合併是否應被視為涉及同一控制下主體的企業合併，不取決於各參與合併主體是否被納入同一份合併財務報表中。

**B4** 企業合併前後各參與合併主體的非控制性權益範圍與確定合併是否涉及同一控制下主體並不相關。類似地，某個參與合併主體是被排除在合併財務報表之外的子公司，這一事實也與確定合併是否涉及同一控制下主體不相關。

### 識別企業合併（第 3 段的應用）

**B5** 本準則將企業合併定義為購買方獲得對一個或多個業務控制的交易或事項。購買方可以通過多種方式獲得對被購買方的控

制，例如：

- （1） 通過轉移現金、現金等價物或其他資產（包括構成業務的淨資產）；
- （2） 通過承擔負債；
- （3） 通過發行權益份額；
- （4） 通過提供多種形式的對價；或者
- （5） 僅通過合同形成，無轉移對價（參見第 43 段）。

**B6** 出於法律、稅務或其他原因，企業合併可以通過不同方式實現，包括但不限於下列情況：

- （1） 一個或多個業務成為購買方的子公司，或者一個或多個業務的淨資產被購買方吸收合併；
- （2） 一個參與合併主體將其淨資產或其所有者將其權益份額轉移給另一參與合併主體或其所有者；
- （3） 所有參與合併主體將其淨資產、或這些主體的所有者將其權益份額轉移給一個新成立的主體（有時稱為“卷起”交易或“組裝”交易）；或者
- （4） 一個參與合併主體的一組原所有者獲得對合併後主體的控制。

### **業務的定義（第3段的應用）**

**B7** 業務是由投入和應用於投入的過程構成，且二者相結合對創造產出有貢獻能力。業務的三個要素定義如下（參見 B8 段至 B12D 段中關於業務要素的指南）：

- （1） **投入**：當對其應用一項或多項過程時，創造產出或者對創造產出有貢獻能力的經濟資源。例子包括非流動資產（包括無形資產或使用非流動資產的權利）、知識產權、取得必要材料或權利的能力、以及僱員。
- （2） **過程**：應用於一項或多項投入時，創造產出或對創造產出有貢獻能力的系統、標準、協議、慣例或規則。例子包括戰略

管理過程、經營過程和資源管理過程。這些過程通常是書面文件，但是擁有必要技能和經驗、遵循規則和慣例的有組織的員工的智力可以提供必要的過程，此過程能夠應用於投入創造產出。（會計、帳單、工資和其他行政管理制度通常不是的用於創造產出的過程。）

（3） **產出**：投入和應用於投入的過程的結果，其為客戶提供商品或服務，產生投資收益（如股利或利息）或日常活動產生的其他收益。

#### 識別公允價值集中度的可選擇測試

**B7A B7B** 段列出一項可選擇的測試（集中度測試），允許對所取得的活動和資產的組合是否不構成業務進行簡化評估。主體可選擇採用或不採用該測試。主體可就每一交易或其他事項分別作此選擇。集中度測試有下列結果：

（1） 若通過集中度測試，則確定該活動和資產的組合不構成業務，無須進一步評估。

（2） 若未通過集中度測試，或者若主體選擇不採用該測試，則主體應執行 B8 段至 B12D 段列出的評估。

**B7B** 若幾乎所有所取得的總資產的公允價值集中於單一可辨認資產或一組類似可辨認資產，則通過集中度測試。對於集中度測試：

（1） 所取得的總資產不包現金及現金等價物、遞延所得稅資產，以及因遞延所得稅負債產生的商譽。

（2） 所取得的總資產的公允價值應包括所轉移對價（加上非控制性權益的公允價值及之前持有的權益份額的公允價值）超過所取得的可辨認資產淨額的公允價值的部分。所取得的總資產的公允價值通常可以通過將所轉移對價的公允價值（加上非控制性權益的公允價值及以前持有權益份額的公允價值）與所承擔負債（遞延所得稅負債除外）的公允價值相加，再排除第（1）段所識別項目



後的總額確定。但是，若所取得的總資產的公允價值高於該總額，有時可能需要更精確的計算。

（3） 單一可辨認資產應包括在企業合併中作為單一可辨認資產確認和計量的資產或資產組。

（4） 若一項有形資產附著於另一有形資產（或屬於《國際財務報告準則第 16 號——租賃》所定義的租賃的標的資產），且不發生重大成本或不使其中一項資產（例如，土地與建築物）的效用或公允價值顯著減少就不能與其附著物分離並獨立使用，則這些資產應被視為單一可辨認資產。

（5） 主體在評估資產是否類似時，應考慮每項單一可辨認資產的性質及與管理及創造來自這些資產的產出有關的風險（即，風險特徵）。

（6） 不得將下列項目視為類似資產：

①有形資產和無形資產；

②不同類別的有形資產（例如存貨、製造設備與汽車），除非這些資產按照第（4）段的標準被視為單一可辨認資產；

③不同類別的可辨認無形資產（例如品牌名稱、許可證與開發中的無形資產）；

④金融資產和非金融資產；

⑤不同類別的金融資產（例如應收帳款和權益工具投資）；及

⑥屬同一資產類別但具有顯著不同的風險特性的可辨認資產。

**B7C** B7B 段的規定並不修改《國際會計準則第 38 號——無形資產》對類似資產的指南；也不修改《國際會計準則第 16 號——不動產、廠場和設備》、《國際會計準則第 38 號》及《國際財務報告準則第 7 號——金融工具：披露》中術語“類別”的含義。

#### 業務的要素

**B8** 儘管業務通常會有產出，但是活動和資產的整合性組合構成業務並不要求有產出。為了能夠按照業務定義中所識別的目的

進行經營和管理，活動和資產的整合性組合需要兩項基本要素——投入和應用於這些投入的過程。業務不必包括賣方用於經營該業務時使用的所有投入或過程。但是，活動和資產的整合性組合必須至少包括一項投入和一項實質性過程，且二者相結合對創造產出的能力有顯著貢獻，才可被視為業務。B12 段至 B12D 段明確了如何評估過程是否具有實質性。

**B8A** 若所取得的活動和資產的組合有產出，收入的持續性本身並不表示已取得投入和實質性過程。

**B9** 業務要素的性質隨行業和主體經營（活動）結構，包括主體的開發階段的不同而不同。已建立的業務通常有許多不同類型的投入、過程和產出，而新業務則通常沒有多少投入和過程，有時僅有單一產出（產品）。幾乎所有的業務都有負債，但是業務並不是必須有負債。此外，所取得的活動和資產的組合即使不構成業務，仍可能有負債。

**B10** [已刪除]

**B11** 確定某特定活動和資產的組合是否構成業務，應當基於市場參與者是否能夠將該活動和資產的整合性組合作為業務進行經營和管理。因此，在評估某特定組合是否為業務時，賣方是否將該組合作為業務經營或者購買方是否打算將該組合作為業務經營，都是不相關的。

評估所取得的過程是否具有實質性

**B12** B12A 段至 B12D 段說明了若所取得的活動和資產的組合沒有產出（B12B 段），以及若其有產出（B12C 段），如何評估所取得的過程是否具有實質性。

**B12A** 在購買日所取得的活動和資產的組合沒有產出的一個例子為處於初期階段尚未開始產生收入的主體。此外，若所取得的

活動和資產的組合在購買日產生收入，即使其後續不再產生來自外部客戶的收入，例如因其將被購買方整合，也被認為其於該日有產出。

**B12B** 若活動和資產的組合在購買日沒有產出，所取得的過程（或一組過程）僅於符合下列所有條件時，才應被認為具有實質性：

（1）其對於將所取得的一項或多項投入開發或轉化為產出的能力至關重要；且

（2）所取得的投入包括具有必要技能、知識或經驗以執行該過程（或該組過程）的有組織的員工，以及該有組織的員工可將其開發或轉化為產出的其他投入。這些其他投入可能包括：

- ①可用以開發商品或服務的知識產權；
- ②可被開發以創造產出的其他經濟資源；或者
- ③獲得能夠創造未來產出的必要材料或權利的權利。

第（2）①段至第（2）③段所述投入的例子包括技術、進行中的研究和開發項目、房地產和礦產權益。

**B12C** 若活動和資產的組合在購買日有產出，所取得的過程（或一組過程）在應用於所取得的一項或多項投入時，若符合下列條件之一，應被認為具有實質性：

（1）該過程對繼續產生產出的能力至關重要，且所取得的投入包括具有必要技能、知識或經驗以執行該過程（或該組過程）的有組織的員工；或者

（2）該過程對繼續產生產出的能力有顯著貢獻，並且：

- ①被視為獨有或稀缺；或者
- ②不發生重大的成本、努力或不造成繼續產生產出能力的重大延遲，就無法被取代。

**B12D** 下列的額外討論支持 B12B 段及 B12C 段：

（1） 所取得的合同是一項投入，而非實質性過程。儘管如此，通過所取得的合同，例如，外包物業管理或外包資產管理合同，可能獲得有組織的員工。主體應評估通過此類合同所獲得的有組織的員工是否執行主體所控制的實質性過程，並因此取得該過程。作該評估時應考慮的因素包括合同的存續期間及其續約條款。

（2） 所取得的有組織的員工難以被取代，可能表明所取得的有組織的員工執行的過程對創造產出的能力至關重要。

（3） 一個過程（或一組過程）不是至關重要的，例如，其在創造產出所需的所有過程中是附屬的或次要的。

### **識別購買方（第6段和第7段的應用）**

**B13** 應採用《國際財務報告準則第 10 號——合併財務報表》中的指南識別購買方——即獲得對被購買方控制的主體。如果發生了企業合併，但應用《國際財務報告準則第 10 號》的指南並不能明確表明參與合併主體中誰是購買方，則應考慮 B14 段至 B18 段中的因素來確定購買方。

**B14** 在主要通過轉移現金、其他資產或承擔負債實現的企業合併中，購買方通常是轉移現金、其他資產或承擔負債的主體。

**B15** 在主要通過交換權益份額實現的企業合併中，購買方通常是發行權益份額的主體。然而，在一些通常被稱為“反向購買”的企業合併中，發行主體是被購買方。B19 段至 B27 段對反向購買的會計處理提供了指南。在以交換權益份額實現的企業合併中識別購買方時，還應當考慮其他相關事實和情況，包括：

（1） 企業合併之後在合併後主體中的相對表決權——參與合併主體中，其所有者集體保留或獲得了合併後主體最大比例的表決權，該方通常是購買方。在確定哪個所有者集體保留或獲得了最大比例的表決權時，主體應考慮存在的異常或特殊的表決安排和期權、認股證或可轉換證券。

（2） 在沒有其他所有者或有組織的所有者集體擁有重大表決權益的情況下，合併後主體中大量少數表決權益的存在——參與合併主體中，其單一所有者或有組織的所有者集體持有合併後主體最大份額的少數表決權益的，該方通常是購買方。

（3） 合併後主體治理機構的構成——參與合併主體中，其所有者有能力選舉、任命或罷免合併後主體治理機構多數成員的，該方通常是購買方。

（4） 合併後主體高級管理層的構成——參與合併主體中，其（原）管理層控制合併後主體的管理層的，該方通常是購買方。

（5） 權益份額交換的條件——參與合併主體中，其支付的金額高於其他一個或多個參與合併主體的權益份額在合併前的公允價值的，該方通常是購買方。

**B16** 參與合併主體中，其相對規模（例如以資產、收入或利潤來計量）顯著大於其他一個或多個參與合併主體的規模的，該方通常是購買方。

**B17** 涉及兩個以上主體的企業合併中，確定購買方時應在考慮其他因素的同時，考慮由哪一個參與合併主體發起合併、各參與合併主體的相對規模。

**B18** 為實現企業合併而新成立的主體並不必然是購買方。如果新成立主體是為了發行權益份額以實現企業合併，則應用 **B13** 段至 **B17** 段中的指南，企業合併之前就存在的一個參與合併主體應被識別為購買方。相反，轉移現金、其他資產或承擔負債作為對價的新主體可以是購買方。

## 反向購買

**B19** 根據 **B13** 段至 **B18** 段中的指南，出於會計處理的目的將發行證券的主體（法律上購買方）識別為被購買方時，就發生了反向購買。對於反向購買交易來說，出於會計處理的目的，權益份額

被購買的主體（法律上被購買方）一定是購買方。例如，反向購買有時發生在這樣的情況下，一個私營主體想成為公眾主體，但又不想就其權益股份進行登記註冊。為實現這一目標，私營主體安排公眾主體購買其權益份額以換取公眾主體的權益份額。在這個例子中，公眾主體是**法律上購買方**，因為它發行了權益份額，而私營主體是**法律上被購買方**，因為它的權益份額被購買。然而，應用 B13 段至 B18 段的指南導致：

（1） 出於會計處理的目的，公眾主體被識別為被購買方（會計上被購買方）；以及

（2） 出於會計處理的目的，私營主體被識別為購買方（會計上購買方）。

會計上被購買方必須符合業務的定義，其交易才能作為反向購買進行會計處理，並且本準則中的所有確認和計量原則（包括確認商譽的規定）都適用。

### *計量所轉移的對價*

**B20** 在反向購買中，會計上購買方通常不向被購買方發行對價。相反，會計上被購買方通常向會計上購買方的所有者發行其權益股份。因此，會計上的購買方為獲得其在會計上被購買方的權益而在購買日所轉移對價的公允價值，基於法律上子公司為使法律上母公司的所有者在反向購買產生的合併後主體中擁有相同比例的權益份額本應發行的權益份額的數量計算。以上述方式計算的權益份額數量的公允價值可以作為與被購買方交換所轉移對價的公允價值。

### *合併財務報表的編報*

**B21** 反向購買之後編製的合併財務報表應以法律上母公司（會計上被購買方）的名義發佈，但是應在附註中說明是法律上子公司（即會計上購買方）財務報表的延續，並需要追溯調整會計上

購買方的法定資本以反映會計上被購買方的法定資本。該調整要求反映法律上母公司（會計上被購買方）的資本。合併財務報表中列報的比較信息也要進行追溯調整，以反映法律上母公司（會計上被購買方）的法定資本。

**B22** 由於這樣的合併財務報表代表了法律上子公司除資本結構外財務報表的延續，因此合併財務報表要反映：

（1） 法律上子公司（會計上購買方）的資產和負債按合併前的帳面金額確認和計量。

（2） 法律上母公司（會計上被購買方）的資產和負債按本準則確認和計量。

（3） 在企業合併前法律上子公司（會計上購買方）的留存收益和其他權益餘額。

（4） 在合併財務報表中確認為已發行權益份額的金額，是將法律上子公司（會計上購買方）在企業合併前一刻發行在外的權益份額加上法律上母公司（會計上被購買方）的公允價值後確定的金額。然而，權益結構（即已發行權益份額的數量和種類）反映法律上母公司（會計上被購買方）的權益結構，包括法律上母公司為實現企業合併而發行的權益份額。因此，法律上子公司（會計上購買方）的權益結構也要按照購買協議約定的交換比例進行重述，以反映反向購買交易中法律上母公司（會計上被購買方）發行的股份數量。

（5） 非控制性權益在法律上子公司（會計上購買方）合併前留存收益和其他權益的帳面金額中所佔的比例份額，如 **B23** 段和 **B24** 段中所討論。

### *非控制性權益*

**B23** 在反向購買中，法律上被購買方（會計上購買方）的某些所有者可能並沒有以他們的權益份額來換取法律上母公司（會計上被購買方）的權益份額。這些所有者在反向購買後的合併財務報

表中視為非控制性權益。這是因為，那些沒有以其權益份額來換取法律上購買方權益份額的法律上被購買方的所有者，僅在法律上被購買方而非合併後主體的經營成果和淨資產中擁有權益。相反，即使法律上購買方在會計上被視為被購買方，但法律上購買方的所有者都在合併後主體的經營成果和淨資產中擁有權益。

**B24** 法律上被購買方的資產和負債在合併財務報表中以其合併前的帳面金額確認和計量（參見 B22（1）段）。因此，在反向購買中，非控制性權益反映非控制性股東在法律上被購買方淨資產合併前帳面金額中所佔的比例份額，即使在其他購買中非控制性權益以其在購買日的公允價值進行計量。

### *每股收益*

**B25** 如 B22（4）段所述，在反向購買後的合併財務報表中的權益結構，反映法律上購買方（會計上被購買方）的權益結構，包括法律上購買方為實現企業合併而發行的權益份額。

**B26** 反向購買發生當期，在計算發行在外普通股加權平均數量（每股收益計算中的分母）時：

（1）自該期期初至購買日，發行在外普通股數量應該用該期間法律上被購買方（會計上購買方）發行在外的普通股的加權平均數量乘以合併協議中約定的交換比例來計算；並且

（2）購買日到該期間結束的發行在外普通股數量應該是法律上購買方（會計上被購買方）當期發行在外的普通股實際數量。

**B27** 在反向購買後的合併財務報表中，購買日之前的各比較期間列報的基本每股收益，應當按如下方式計算：

（1）將每個期間法律上被購買方歸屬於普通股股東的損益，除以

（2）法律上被購買方發行在外的普通股歷史加權平均數乘以購買協議約定的交換比例。



確認取得的特定資產和承擔的特定負債（第10段至第13段的應用）

**B28—B30**   〔已刪除〕

無形資產

**B31** 購買方應將企業合併中取得的可辨認無形資產獨立於商譽確認。一項無形資產如果符合可分離性標準或者合同性或法定標準，則是可辨認的。

**B32** 無形資產只要符合了合同性或法定標準就是可辨認的，即使該資產不可轉讓或與被購買方或其他權利義務不可分離。例如：

（1）   〔已刪除〕

（2） 被購買方擁有和經營一座核電站。該核電站的經營許可證就是一項符合合同性或法定標準應獨立於商譽確認的無形資產，儘管購買方不能脫離取得的核電站而單獨出售或轉讓該許可證。如果該經營許可證和核電站使用壽命相似，購買方出於財務報告目的，可以將該經營許可證的公允價值和核電站的公允價值確認為單項資產。

（3） 被購買方擁有一項技術專利。被購買方已經將該專利授權給其他方在國內市場之外獨家使用，以換取將來獲得特定比例的外匯收入。該技術專利和相關的授權協議都符合合同性或法定標準應獨立於商譽確認，即使單獨出售或交換專利和相關的授權協議是不切實可行的。

**B33** 可分離性標準是指，取得的無形資產能夠從被購買方分離或者劃分出來，並能單獨或者與相關合同、可辨認資產或負債一起，用於出售、轉移、授予許可、租賃或者交換。購買方可以出售、授予許可或換取其他有價物品的無形資產符合可分離性標準，即使購買方並沒有出售、授予許可或者交換的意圖。如果有證據表

明存在該類型或相似類型的無形資產交換交易，則即使該交易不經常發生，並且無論購買方是否參與其中，取得的該項無形資產都符合可分離性標準。例如，客戶和訂戶名單經常被授予許可，因此符合可分離性標準。即使被購買方認為其客戶名單與其他客戶名單具有不同的特徵，客戶名單經常被授予許可的事實通常表明取得的客戶名單符合了可分離性標準。然而，如果保密協議或其他協議禁止主體將客戶信息用於出售、租賃或者以其他方式交換客戶的信息，則企業合併中取得的客戶名單就不符合可分離性標準。

**B34** 不能單獨從被購買方或合併後主體中分離的無形資產，如果它與相關合同、可辨認資產或負債一起是可分離的，該無形資產也符合可分離性標準。例如：

（1）市場參與者在可觀察的交換交易中交換存款負債和相關存款人關係的無形資產。因此，購買方應將存款人關係獨立於商譽作為無形資產確認。

（2）被購買方擁有一項註冊商標、以及用於生產該商標產品的書面文件形式的非專利技術。為轉移該商標的所有權，所有者同時要轉移所有必要的東西給新所有者，以保證其能生產出與原所有者生產的無差別的產品或服務。由於如果相關商標被出售，則必須將該非專利技術從被購買方或合併後主體分離並被出售，因此符合可分離性標準。

#### 回購權

**B35** 作為企業合併的一部分，購買方可以回購之前授予被購買方使用其一項或多項已確認或未確認資產的權利。此類權利的例子包括，在特許經營權協議下使用購買方商品名稱的權利、或在技術許可協議下使用購買方技術的權利。回購權是購買方獨立於商譽確認的可辨認無形資產。第 29 段提供了計量回購權的指南，第 55 段提供了回購權後續會計處理的指南。

**B36** 如果產生回購權的合同條款相對於相同或類似項目的當前市場交易條款是有利的或不利的，則購買方應確認結算利得或損失。B52 段提供了計量結算利得或損失的指南。

#### 有組織的員工和其他不可辨認項目

**B37** 購買方將取得的購買日不可辨認的無形資產的價值包含在商譽中。例如，購買方可以把價值歸屬於存在有組織的員工，有組織的員工是指可以讓購買方自購買日開始繼續經營所取得業務的現有員工組合。有組織的員工並不代表熟練員工的智力資本——被購買方的僱員在工作崗位上的（通常是專門的）知識和經驗。由於有組織的員工不屬於獨立於商譽確認的可辨認資產，因此歸屬於有組織的員工的價值包含在商譽中。

**B38** 購買方還要將購買日歸屬於不符合確認為資產的項目的價值歸入商譽。例如，購買方可以將價值歸屬於購買日被購買方正在與預期的新客戶談判的潛在合同。因為這些潛在合同本身在購買日並不構成資產，故購買方不將它們獨立於商譽確認。購買方後續不應因購買日後發生的事項而將這些合同的價值從商譽中重分類出來。然而，購買方應當評估購買後不久發生事項的相關事實和情況，以確定在購買日是否存在單獨可確認的無形資產。

**B39** 初始確認後，購買方應按照《國際會計準則第 38 號——無形資產》的規定對企業合併中取得的無形資產進行會計處理。然而，如《國際會計準則第 38 號》第 3 段所描述，某些取得的無形資產初始確認後的會計處理由其他國際財務報告準則規定。

**B40** 可辨認性條件決定無形資產是否獨立於商譽確認。然而，此條件既未對無形資產公允價值計量提供指南，也未限制在計量無形資產公允價值時採用的假設。例如，購買方在計量公允價值時，可能將市場參與者在對無形資產定價時所使用的假設納入考慮，例如對未來合同續約的預期。續約本身對符合可辨認性條件並

不是必須的。（然而，參見第 29 段，該段對企業合併中確認的回購權的公允價值計量原則規定了例外。）《國際會計準則第 38 號》第 36 段和第 37 段對確定是否應將無形資產與其他無形或有形資產併入單一的計量單元提供了指南。

**計量特定可辨認資產和被購買方非控制性權益的公允價值（第 18 段和第 19 段的應用）**

**現金流量不確定的資產（估價備抵）**

**B41** 對於企業合併中取得的、以購買日公允價值計量的資產，購買方不應在購買日確認單獨的估價備抵，因為未來現金流量不確定性的影響已包括在公允價值計量中。例如，因為本準則要求購買方在對企業合併的會計處理中，以購買日的公允價值計量取得的應收項目（包括貸款），因此購買方對於在當日被視為不可收回的合同現金流量或預期信用損失的損失準備，不應確認單獨的估價備抵。

**被購買方是出租人的經營租賃相關的資產**

**B42** 對於被購買方是出租人的經營租賃，購買方在計量經營租賃資產，比如建築物或專利權在購買日的公允價值時，應當考慮租賃條款。如果經營租賃條款相對於市場條款是有利的或不利的，則購買方不應確認單獨的資產或負債。

**購買方不打算使用的資產或者打算以不同於其他市場參與者的方式使用的資產**

**B43** 出於保護其競爭地位或其他原因，購買方可能不打算積極地使用所取得的非金融資產，或者可能不打算按最高效和最佳使用方式使用該資產。例如，對取得的研發無形資產，購買方計劃防禦性地使用該資產以防止他人也能夠使用。儘管如此，在初始計量和後續為減值測試計量公允價值減去處置費用後的淨額時，購買方

都應當按照適當的估值假設，即假設市場參與者最高效和最佳使用該非金融資產來計量其公允價值。

#### 被購買方的非控制性權益

**B44** 本準則允許購買方按購買日的公允價值來計量被購買方的非控制性權益。某些情況下，購買方能以權益股份（即那些不是購買方持有的權益股份）在活躍市場上的報價為基礎來計量非控制性權益在購買日的公允價值。然而在其他情況下，權益股份在活躍市場上的報價是不可獲得的。在這些情況下，購買方就要採用其他估值技術計量非控制性權益的公允價值。

**B45** 購買方在被購買方中的權益和非控制性權益的每股公允價值可能不同。主要的差異可能是因為購買方在被購買方中權益的每股公允價值包含了控制溢價，或相反地，如果市場參與者在給非控制性權益定價時會考慮這種溢價或折價，那麼非控制性權益每股公允價值包括缺乏控制的折價（也稱作非控制性權益折價）。

#### 計量商譽或廉價購買產生的利得

採用估值技術計量購買方在被購買方中權益在購買日的公允價值（第33段的應用）

**B46** 在無轉移對價達成的企業合併中，購買方必須用其在被購買方中權益在購買日的公允價值來替代所轉移對價的購買日公允價值，以計量商譽或廉價購買產生的利得（參見第32段至第34段）。

#### 對共同主體合併應用購買法的特殊考慮（第33段的應用）

**B47** 當兩個共同主體合併時，在被購買方中的權益或成員權益的公允價值（或被購買方的公允價值）比購買方轉移的成員權益的公允價值可能更能可靠計量。在這種情況下，第33段要求購買方採用購買日被購買方權益份額的公允價值來確定商譽的金額，而

不是採用購買方作為對價所轉移的權益份額在購買日的公允價值。此外，共同主體合併中的購買方應將被購買方的淨資產直接增加其財務狀況表中的資本或權益，而非將其作為留存收益的增加，這種做法與其他類型主體應用購買法是一致的。

**B48** 儘管共同主體在許多方面和其他業務是類似的，但其也有顯著不同的特徵，這主要是因為其成員既是客戶又是所有者。共同主體中的成員通常希望以其成員身份獲得利益，該利益通常是以減少商品和服務費用或合作社股利的形式獲得。每位成員所分配的合作社股利比例通常按照當年成員與共同主體之間發生的業務量來確定。

**B49** 共同主體的公允價值計量應當包括市場參與者作出的有關未來成員利益的假設，以及市場參與者作出的有關該共同主體的其他相關假設。例如，可以採用現值法來計量共同主體的公允價值。作為模型輸入值的現金流量應當基於共同主體的預計現金流，這可能反映成員利益的減少，比如商品和服務費用的減少。

#### **確定屬於企業合併交易的部分（第51段和第52段的應用）**

**B50** 購買方應當考慮下列因素（既不是相互排斥也不是唯一決定性的），以確定交易是否為與被購買方交換的一部分或者該交易是否應獨立於企業合併：

（1）**交易的原因**——理解合併各方（購買方和被購買方以及他們的所有者、董事和管理人——及其代理人）進行特定交易或安排的原因，將有助於了解該交易是否是所轉移對價、取得的資產或承擔的負債的一部分。例如，如果交易主要是為了購買方或合併後主體的利益，而非主要為了被購買方或其合併前的原所有者的利益而進行的，支付的該部分交易價格（以及相關的資產和負債）不大可能是與被購買方交換的一部分。因而，購買方應將該部分獨立於企業合併進行會計處理。

（2） **哪方發起的交易**——理解是由哪方發起的交易可以有助於了解該交易是否是與被購買方交換的一部分。例如，由購買方發起的交易或其他事項可能是出於為購買方或合併後主體提供未來經濟利益目的而進行的，而被購買方或其合併前的原所有者僅能獲得很少或幾乎沒有經濟利益。另一方面，由被購買方或其原所有者發起的交易或安排不大可能是為了購買方或合併後主體的利益，而更可能是企業合併交易的一部分。

（3） **交易的時間安排**——交易的時間安排也可以有助於了解該交易是否是與被購買方交換的一部分。例如，購買方和被購買方在企業合併條款協商階段發生的交易可能是出於企業合併的意圖而進行的，以給購買方或合併後主體提供未來經濟利益。如果是這樣的話，被購買方或其企業合併前的原所有者除了他們作為合併後主體的一方而獲取利益外，從該交易中可能僅獲得很少或沒有獲得經濟利益。

企業合併中購買方和被購買方之前存在的關係的實質結清〔第52（1）段的應用〕

**B51** 購買方和被購買方在其意圖進行企業合併之前可能就存在某種關係，這裏稱之為“之前存在的關係”。購買方和被購買方之前存在的關係可能是契約性的（例如供應商與客戶、或許可方與被許可方）或非契約性的（例如原告和被告）。

**B52** 如果企業合併實質上結清了之前存在的關係，購買方應確認利得或損失，並按以下方式計量：

（1） 對於之前存在的非契約性的關係（如訴訟），按公允價值計量。

（2） 對於之前存在的契約性的關係，按照下列①和②中的較小者計量：

①從購買方角度看，該合同與相同或相似項目的當前市場交易條款相比有利或不利的金額。（不利合同是較當前市場交易條款不

利的合同。它未必是虧損合同，即根據該合同履行義務而發生的不可避免成本超過預期將獲得的經濟利益的合同）。

② 合同中不利的一方可獲得的合同約定的結算條款金額。

如果②小於①，則其差額作為企業合併會計處理的一部分。

利得或損失的確認金額可能部分取決於購買方之前是否確認了相關的資產或負債，因而報告的利得或損失可能不同於應用上述規定計算的金額。

**B53** 之前存在的關係可能是購買方確認為回購權的合同。當合同條款較相同或相似項目的當前市場交易定價有利或不利時，購買方獨立於企業合併確認實質上結清該合同的利得或損失，並按照B52段計量。

對僱員或出售方股東的或有支付安排〔第52（2）段的應用〕

**B54** 對僱員或出售方股東的或有支付安排是企業合併中的或有對價、還是單獨交易，取決於該安排的性質。理解該購買協議為何包含或有對價條款、誰發起該安排以及何時各方訂立該安排，可能有助於評估該安排的性質。

**B55** 如果尚未明確對僱員或出售方股東的支付安排是與被購買方交換的一部分、還是獨立於企業合併的交易，那麼購買方應考慮下列指標：

（1） 繼續僱傭——對成為核心僱員的出售方股東的繼續僱傭條款可能意味著該交易實質是一項或有對價安排。繼續僱傭的相關條款可能包含在僱傭協議、購買協議或其他文件中。僱傭終止就自動喪失支付的或有支付安排是為企業合併後的服務支付的薪酬。或有支付不受僱傭終止影響的安排可能表明或有支付是額外的對價而非薪酬。

（2） 繼續僱傭的時間——如果要求的僱傭期超過或有支付的期間或兩者一致，該事實可能表明或有支付實質上是薪酬。



(3) 薪酬的水準——與合併後主體的其他核心僱員相比，或有支付以外的僱員薪酬處於合理水準，可能表明或有支付是額外的對價而非薪酬。

(4) 給僱員的增量支付——如果沒有成為僱員的出售方股東收到的每股或有支付比那些成為合併後主體僱員的股東收到的要少，這一事實可能表明給成為僱員的出售方股東或有支付的增量金額是薪酬。

(5) 擁有的股份數量——仍為核心僱員的出售方股東擁有的股份相對數量可能表明了或有對價安排的實質。例如，如果擁有被購買方幾乎所有股份的出售方股東仍是核心僱員，該事實可能表明該安排實質上是旨在為合併後的服務提供薪酬的利潤分享安排。另一種情況是，如果仍為核心僱員的出售方股東僅擁有少量被購買方的股份，而且出售方股東每股獲得相同金額的或有對價，這一事實可能表明或有支付是額外的對價。同時還要考慮與仍為核心僱員的出售方股東相關的各方，如家庭成員所持有的合併前的所有者權益。

(6) 與估值的聯繫——如果購買日所轉移的初始對價是基於被購買方估值所確定的數值範圍的低端，並且該或有規則與估值方法相關，則該事實可能表明該或有支付是額外的對價。另一種情況是，如果或有支付規則與先前的利潤分享安排一致，則該事實可能表明安排的實質是提供薪酬。

(7) 確定對價的規則——用於確定或有支付的規則可能有助於評估安排的實質。例如，如果或有支付是建立在收益倍數基礎上，則可能表明該義務是企業合併中的或有對價，且該規則旨在確定或核實被購買方的公允價值。相反，如果或有支付是收益的特定百分比，則可能表明對僱員的義務是對僱員所提供服務給予薪酬的利潤分享安排。

(8) 其他協議和問題——與出售方股東的其他安排條款（比如競業禁止協議、待執行合同、諮詢合同和不動產租賃協議）和對

或有支付的所得稅處理，可能表明或有支付可歸屬於其他事項而非獲取被購買方的對價。例如，與購買相關聯，購買方可能與重要的出售方股東簽訂財產租賃安排。如果租賃合同約定的租金顯著低於市場水準，通過單獨的或有支付安排給出租人（出售方股東）的部分或全部或有支付，可能實質上是為使用租賃資產而進行的支付，購買方應該在合併後財務報表中單獨確認。相反，如果租賃合同約定的租金與該租賃資產的市場條款一致，給出售方股東的或有支付安排可能就是企業合併中的或有對價。

購買方為換取被購買方僱員持有的獎勵的股份支付獎勵〔第52（2）段的應用〕

**B56** 購買方可能用其股份支付獎勵<sup>1</sup>（替代獎勵）來換取被購買方僱員持有的獎勵。與企業合併相關聯的股票期權或其他股份支付獎勵的交換，按照《國際財務報告準則第2號——股份支付》作為對股份支付獎勵的修改進行會計處理。如果購買方替換被購買方僱員的獎勵，購買方替代獎勵的全部或部分基於市場計量值，應當包括在對企業合併中所轉移對價的計量中。B57段至B62段對如何分配基於市場計量值提供了指南。然而，在某些情況下，被購買方獎勵會隨企業合併而到期，並且如果購買方在沒有義務替換被購買方的獎勵時進行了替換，那麼按照《國際財務報告準則第2號》，替代獎勵的全部基於市場計量值應確認為合併後財務報表中的薪酬成本。也就是說，在計量企業合併中所轉移的對價時，不應包括這些獎勵的基於市場計量值。如果被購買方或其僱員有能力執行該替代，則購買方就有負有替代被購買方獎勵的義務。例如，為了應用本規定，如果下列各項對替代進行了規定，則購買方負有替代被購買方獎勵的義務：

- （1） 購買協議的條款；
- （2） 被購買方獎勵的條款；或者

---

<sup>1</sup> 股份支付獎勵是指行權或未行權的股份支付交易。

(3) 適用的法律或法規。

**B57** 為確定作為因被購買方所轉移對價一部分的替代獎勵部分，以及為合併後服務支付的薪酬部分，購買方應按照《國際財務報告準則第 2 號》，於購買日對其授予的替代獎勵和被購買方獎勵進行計量。作為與被購買方交換的所轉移對價一部分的基於市場計量值的替代獎勵部分，應當與歸屬於合併前服務的被購買方獎勵部分相等。

**B58** 歸屬於合併前服務的替代獎勵部分等於被購買方獎勵基於市場計量值，乘以等待期已過部分佔整個等待期或者被購買方獎勵的原始等待期兩者中較長者的比例。等待期是所有規定的可行權條件得到滿足的期間。《國際財務報告準則第 2 號》中對可行權條件進行了定義。

**B59** 歸屬於合併後服務的未行權替代獎勵部分，以及由此被確認為合併後財務報表中的薪酬成本，其金額等於替代獎勵的基於市場計量的總值減去歸屬於合併前服務的金額。因此，對於替代獎勵的基於市場計量值超過被購買方獎勵的基於市場計量值的部分，購買方將該超過部分歸屬於合併後服務，並確認為合併後財務報表中的薪酬成本。不論在購買日之前僱員是否完成了被購買方獎勵行權所需要的全部服務，如果購買方需要合併後的服務，則購買方應將替代獎勵的一部分歸屬於合併後服務。

**B60** 歸屬於合併前服務的未行權替代獎勵部分，以及歸屬於合併後服務的部分，應當反映對預期會行權的替代獎勵數量的最佳估計。例如，歸屬於合併前服務的替代獎勵部分基於市場計量值是 100 貨幣單位，購買方預計只有 95% 的獎勵會行權，則計入企業合併所轉移對價的金額就是 95 貨幣單位。預期會行權的替代獎勵估計數的改變，反映在估計數發生改變或行權權利喪失期間的薪酬成本中，而不是作為對企業合併所轉移對價的調整。類似地，購買日

後發生的其他事項（比如與業績條件有關的獎勵的修改或其最終結果）的影響，在確定事項發生當期的薪酬成本時，應按照《國際財務報告準則第 2 號》進行會計處理。

**B61** 按照《國際財務報告準則第 2 號》的規定，不論替代獎勵被分類為負債或是權益工具，確定歸屬於合併前和合併後服務的替代獎勵部分時應當應用相同的規定。對於購買日後分類為負債的獎勵，其基於市場計量值的所有變動和相關的所得稅影響，在購買方合併後變動發生期間的財務報表中進行確認。

**B62** 股份支付替代獎勵產生的所得稅影響，應按照《國際會計準則第 12 號——所得稅》的規定進行確認。

#### 被購買方的以權益結算的股份支付交易

**B62A** 被購買方可能會有發行在外的股份支付交易，購買方未以自己的股份支付交易去交換。如果行權，那麼那些被購買方的股份支付交易是被購買方的非控制性權益的一部分，並且以基於市場計量值進行計量。如果未行權，按照第 19 段和第 30 段，應將購買日視作授予日，那些交易以基於市場計量值進行計量。

**B62B** 未行權的股份支付交易的基於市場計量值，根據已完成的等待期部分佔整個等待期與股份支付交易的原始等待期兩者中較長者的比例為基礎分配至非控制性權益。餘額分配至企業合併後的服務。

**對後續計量和會計處理提供指南的其他國際財務報告準則（第 54 段的應用）**

**B63** 對企業合併中取得的資產以及承擔或發生的負債的後續計量和會計處理提供指南的其他國際財務報告準則的例子包括：

（1）《國際會計準則第 38 號》規範了企業合併中取得的可辨認無形資產的會計處理。購買方應採用購買日所確認的金額減去

累計的減值損失來計量商譽。《國際會計準則第 36 號——資產減值》規範了減值損失的會計處理。

（2）〔已刪除〕

（3）《國際會計準則第 12 號》規範了企業合併中取得的遞延所得稅資產（包括未確認的遞延所得稅資產）和遞延所得稅負債的後續會計處理。

（4）《國際財務報告準則第 2 號》對由購買方發行的歸屬於僱員未來服務的股份支付替代獎勵部分的後續計量和會計處理提供了指南。

（5）《國際財務報告準則第 10 號》對母公司獲得子公司控制後母公司在子公司中的所有權權益變動的會計處理提供了指南。

#### **披露**（第59段和第61段的應用）

**B64** 為滿足第 59 段中的目標，購買方應當對報告期內發生的每項企業合併披露下列信息：

（1）被購買方的名稱和說明。

（2）購買日。

（3）取得的表決權權益份額的比例。

（4）企業合併的主要原因及對購買方如何獲得對被購買方控制的描述。

（5）對所確認的商譽的構成因素的定性描述，比如被購買方和購買方合併經營產生的預期協同效應、不符合單獨確認條件的無形資產或其他因素。

（6）所轉移的總對價在購買日的公允價值及每一主要類別對價在購買日的公允價值，比如：

①現金；

②其他有形或無形資產，包括購買方的業務或子公司；

③發生的負債，例如或有對價負債；以及

④購買方的權益，包括已發行或可發行的工具或權益的數量，以及這些工具或權益公允價值的計量方法。

（7）對於或有對價安排和補償性資產：

①購買日所確認的金額；

②對該安排的描述和確定支付金額的基礎；以及

③對結果（未折現）範圍的估計，或者若無法估計範圍，則應當披露不能估計的事實及原因。如果支付金額沒有上限，購買方應披露這一事實。

（8）對於取得的應收項目：

①應收項目的公允價值；

②應收項目合同總金額；以及

③購買日對預期不能收回的合同現金流量的最佳估計。

這項披露應當按照應收項目的主要類別提供，比如貸款、直接融資租賃和其他類別的應收項目。

（9）取得的主要類別資產和承擔的主要類別負債在購買日所確認的金額。

（10）對於根據第 23 段確認的每一或有負債，應披露《國際會計準則第 37 號——準備、或有負債和或有資產》第 85 段要求的信息。如果或有負債因其公允價值不能可靠計量而未予確認，則購買方應披露：

①《國際會計準則第 37 號》第 86 段中要求的信息；以及

②該負債不能可靠計量的原因。

（11）稅務上預期可抵扣的商譽總金額。

（12）對按照第 51 段獨立於企業合併中所取得資產和承擔負債確認的交易，應披露：

①每項交易的說明；

②購買方對每項交易是如何進行會計處理的；

③對每項交易確認的金額，以及每項確認的金額在財務報表中的單列項目；以及

④如果該交易是實質上結清之前存在的關係，則披露該清償金額的確定方法。

（13）按照上述（12）的要求，對單獨確認的交易的披露應當包括合併相關成本金額、作為費用確認的相關成本金額、以及這些費用在綜合收益表中確認的單列項目。未確認為費用的發行成本金額及其確認方式也應披露。

（14）在廉價購買（參見第34段至第36段）中應披露：

①按照第34段確認的利得金額、以及該利得在綜合收益表中確認的單列項目；以及

②該交易產生利得的原因說明。

（15）對於購買方在購買日持有的被購買方權益份額小於100%的每項企業合併，應披露：

①在購買日確認的被購買方非控制性權益的金額及該金額的計量基礎；以及

②對以公允價值計量的每一被購買方非控制性權益，披露用於計量該價值的估值技術和重要的輸入值。

（16）在分階段實現的企業合併中，應披露：

①在購買日之前購買方持有的被購買方權益份額在購買日的公允價值；以及

②對在購買日之前購買方持有的被購買方權益份額的公允價值進行重新計量產生的利得或損失金額（參見第42段），及該利得或損失在綜合收益表中確認的單列項目。

（17）還應披露下列信息：

①報告期內包括在合併綜合收益表中被購買方自購買日起的收入和損益金額；以及

②假定當年發生的所有企業合併的購買日都是年度報告期初，合併後主體在當期的收入和損益。

如果本段要求的信息披露是不切實可行的，則購買方應披露這一事實，並解釋為何披露是不切實可行的。本準則採用的術語“不

切實可行”與《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》中的含義相同。

**B65** 對於報告期內發生的單個來看不重要、但合起來看重要的企業合併，購買方應匯總披露 B64（5）段至 B64（17）段要求的信息。

**B66** 如果企業合併的購買日在報告期末和財務報表批准報出日之間，則購買方應披露 B64 段要求的信息，除非在財務報表批准報出時企業合併的初始會計處理尚未完成。在這種情況下，購買方應說明未予披露的內容及原因。

**B67** 為了達到第 61 段的目標，對於每項重要的企業合併、或者單個來看不重要但合起來看重要的企業合併，購買方應披露下列信息：

（1）如果企業合併中特定資產、負債、非控制性權益或對價項目的初始會計處理尚未完成（參見第 45 段），因此對企業合併在財務報表中確認的金額僅是暫定時，應披露：

①企業合併的初始會計處理尚未完成的原因；

②初始會計處理尚未完成的資產、負債、權益或對價項目；以及

③按照第 49 段在報告期內所確認的計量期間調整的性質和金額。

（2）對購買日後的每一報告期應披露下列信息，直到主體收回、出售或有對價資產或喪失對或有對價資產的權利，或者直到主體清償或有對價負債或該負債被取消或到期：

①已確認金額的任何變動，包括由於清償產生的差異；

②結果（未折現的）取值範圍的任何變動和這些變動的原因；以及

③計量或有對價所採用的估值技術和關鍵的模型輸入值。



（3）對於企業合併中確認的或有負債，購買方應根據《國際會計準則第 37 號》第 84 段和第 85 段對每類準備披露所要求的信息。

（4）商譽的帳面金額在報告期初和期末之間的調節過程，並應單獨反映下列各項：

①報告期初的商譽總金額和累計減值損失。

②報告期內確認的額外商譽，除非在購買時商譽被包含在按照《國際財務報告準則第 5 號——持有待售的非流動資產和終止經營》滿足持有待售分類標準的處置組中。

③按照第 67 段在報告期內遞延所得稅資產的後續確認導致的調整。

④包含在按照《國際財務報告準則第 5 號》分類為持有待售的處置組中的商譽，以及以前未包含在分類為持有待售的處置組中、報告期內終止確認的商譽。

⑤按照《國際會計準則第 36 號》在報告期內確認的減值損失。（除本規定外，《國際會計準則第 36 號》還要求披露關於商譽可收回金額和減值的信息。）

⑥按照《國際會計準則第 21 號——匯率變動的影響》在報告期內產生的匯率差額淨額。

⑦報告期內帳面金額的其他變動。

⑧報告期末的商譽總金額和累計減值損失。

（5）滿足下列兩個條件的本報告期確認的利得或損失，應披露其金額並進行解釋：

①與在當期或以前報告期實現的企業合併中取得的可辨認資產或承擔的負債相關；

②其規模、性質或影響程度使得其披露與理解合併後主體的財務報表是相關的。

僅涉及共同主體或者僅通過合同形成的企業合併的過渡性規定  
(第66段的應用)

**B68** 第 64 段規定，本準則應採用未來適用法應用於購買日自 2009 年 7 月 1 日或之後開始的首個年度報告期間的期初或之後的企業合併。允許提前採用。然而，主體僅應在自 2007 年 6 月 30 日或之後開始的年度報告期間的期初採用本準則。如果主體在生效日期之前採用本準則，則應披露這一事實並同時應用《國際會計準則第 27 號》(2008 年修訂)。

**B69** 對於僅涉及共同主體或者僅通過合同形成的企業合併，如果其購買日早於本準則的應用，採用未來適用法應用本準則會產生下列影響：

(1) 分類——主體應當繼續按照以前對此類企業合併的會計政策對以前的企業合併進行分類。

(2) 以前確認的商譽——在本準則應用的首個年度期間的期初，以前企業合併產生的商譽的帳面金額應當是按照主體以前會計政策在當日的帳面金額。在確定該金額時，主體應當抵銷該商譽的帳面累計攤銷額和相應的價值減少。不應對商譽的帳面金額進行其他調整。

(3) 以前作為權益抵減的商譽——主體以前的會計政策可能造成以前企業合併產生的商譽作為權益的抵減確認。在這種情況下，主體不應在本準則應用的首個年度期間的期初將該商譽作為資產確認。並且，主體在部分或全部處置與此商譽相關的業務時，或者與此商譽相關的現金產出單元發生減值時，主體不應將此商譽的任何部分確認為損益。

(4) 商譽的後續會計處理——自本準則應用的首個年度期間的期初開始，主體應當對以前企業合併產生的商譽停止攤銷，並應當根據《國際會計準則第 36 號》對商譽進行減值測試。

(5) 以前確認的負商譽——對以前企業合併採用購買法進行

會計處理的主體，對於主體在被購買方可辨認資產和負債的淨公允價值中所佔的權益超過該權益成本的部分（有時被稱為負商譽），主體可能已經對此確認了一項遞延貸項。如果是這樣的話，主體應在本準則應用的首個年度期間的期初，對該遞延貸項的帳面金額終止確認，並對該日留存收益的期初餘額進行相應調整。