

聲明：本網頁內容業經IFRS Foundation授權後，由本會翻譯。

完整內容請詳見[IFRS Foundation](#)網站。

初步決議摘要

2022/09

揭露目的

理事會決議於國際財務報導準則 3 號「企業合併」(以下簡稱 IFRS3) 中新增兩項揭露目的，要求企業揭露資訊以協助財務報表使用者了解：(1) 企業同意某一業務之收購價格時預期自該企業合併中獲得之效益；及(2) 企業對企業合併之目的之達成程度。

企業合併之資訊

理事會決議：

1. 以揭露「執行企業合併之策略性理由」之規定取代 IFRS3 第 B64 段 (d) 中規定企業揭露「企業合併之主要理由」之規定。
2. 於 IFRS3 中新增企業應於企業合併之年度揭露有關預期綜效之量化資訊之規定。

理事會決議於 IFRS3 中新增一項規定，要求企業就「策略上重要」之企業合併揭露下列資訊：

1. 管理階層對該企業合併之目的。
2. 管理階層用以監測該等目的是否達成之指標與目標。
3. 管理階層之目的於其監測該目的之後續期間之達成程度（使用前述指標衡量）。

「策略上重要」之企業合併

理事會決議「策略上重要」之企業合併係指未達成合併目的將嚴重危及企業達成其整體經營策略之企業合併。為辨認此等企業合併，理事會提議使用一份封閉之門檻清單—符合下列任一門檻之企業合併係「策略上重要」：

1. 量化門檻：
 - (1) 被收購者之營業淨利（待主要財務報表計畫作定義）超過收購者於企業合併完成前最近之年度報導期間營業淨利之 10%；
 - (2) 被收購者之收入超過收購者於企業合併完成前最近之年度報導期間收入之 10%；或
 - (3) 於收購日認列所取得之全部資產（包含商譽）之金額超過收購者於企業合併完成前最近之報導期間結束日之資產負債表所認列資產帳面價值之 10%。
2. 質性門檻—企業合併使企業進入新的營運地區或新的主要業務線。

揭露資訊之豁免

理事會決議，於特定情況下，企業得不揭露下列資訊：

1. 管理階層對企業合併之目的；
2. 管理階層用以監測該等目的是否達成之指標與目標；及
3. 該企業合併預期產生之綜效之量化資訊。

理事會決議，對下列資訊之揭露不提供豁免：

1. 企業合併之策略性理由；及
2. 後續期間之實際績效（使用管理階層用以監測企業合併之目的是否達成之指標衡量）。

理事會提供設計豁免規定之方向。理事會指示幕僚：(1)當揭露某項資訊預期將嚴重損害企業對企業合併之目的時，允許豁免；及(2)以應用指引補充豁免規定。

不進一步考慮之替代方案

理事會決議不規定企業於企業合併之年度僅揭露質性資訊，亦不明定所有企業均須揭露之指標。

2021/11

預期自企業合併產生之綜效

理事會就要求企業揭露：1.所估計之綜效金額或金額區間；及 2.預期該綜效何時將實現，討論外界之回饋意見。

為更能了解回應者所提出之實務疑慮，理事會決定與利害關係人以實例測試。就測試該等實例之目的，理事會決議，該等實例應例示下列資訊之揭露：1.按性質細分之預期綜效總額，例如，收入總額、成本總額及其他類型之綜效總額；及 2.預期來自綜效之效益預計將於何時發生以及持續多久（此將使企業須辨認該等綜效預期係一次性或重複發生）。

理事會亦決議不定義「綜效」，且不改變其初步觀點。

對所取得業務之投入

理事會決議維持國際財務報導準則第 3 號第 B64 段(q)之規定，並說明國際財務報導準則第 3 號第 B64 段(q)(ii)之規定之目的，但不對如何編製第 B64 段(q)(ii)所規定之資訊提供指引。

理事會決議於國際財務報導準則第 3 號第 B64 段(q)(ii)明定，企業編製該段所規定之資訊時所採用之基礎係一會計政策。

理事會決議以「營業損益」取代國際財務報導準則第 3 號第 B64 段(q)中「損益」之用語。「營業損益」將於理事會之「主要財務報表」計畫中定義。

此外，理事會決議不新增企業須揭露營業活動所產生現金流量之資訊之規定。

來自籌資活動之負債及確定福利退休金負債

理事會討論外界對其初步決議明定來自籌資活動之負債及確定福利退

退休金負債係屬負債之主要類別¹之回饋意見。理事會決議，不確定此等負債為負債之主要類別，而是提議作下列修正以達成其目的：(1)刪除國際財務報導準則第3號第B64段(i)中「主要」之用語；並(2)修正隨附於國際財務報導準則第3號之釋例第IE72段，以例示來自籌資活動之負債及確定福利退休金負債係屬所承擔負債之類別。

2021/10

揭露位置之觀念性考量

理事會決議，基於「財務報導之觀念架構」，企業於財務報表中可能須提供企業管理階層預期自企業合併獲得之效益及管理階層之目的達成程度之資訊，例如與企業合併之後續績效有關之資訊及與預期綜效有關之量化資訊。

2021/09

理事會考量其對「企業合併—揭露、商譽及減損」討論稿中所表達之初步觀點進行再研議之計畫。

理事會決議優先執行進一步工作，俾：

1. 對討論稿所述之企業合併之整套揭露規定，作出初步決議。
2. 分析對商譽之後續會計處理之回饋意見之特定層面，包括：
 - (1) 對商譽之耐用年限及消耗型態作可靠估計是否可行。
 - (2) 若理事會決議重新引入商譽之攤銷，於過渡至攤銷基礎模式時除列重大金額商譽之可能影響。

理事會將再研議其應保留單一減損模式以處理商譽之初步觀點。

2021/06

理事會決議：

1. 計畫之目的維持與「企業合併—揭露、商譽及減損」討論稿中所述之目的相同。該目的係探討企業是否能以合理成本向財務報表使用者提供有關其所作之收購之更有用資訊。
2. 不在此階段改變該計畫之範圍。

2021/05

理事會討論對「企業合併—揭露、商譽及減損」討論稿有關下列項目之回饋意見：

1. 包含商譽之現金產生單位之減損測試之有效性。
2. 商譽之後續會計處理。
3. 包含商譽之現金產生單位之減損測試之簡化作法。
4. 討論稿中之其他主題。
5. 理事會未被要求作出任何決議。

2019/06

企業合併之較佳揭露

理事會之初步觀點為應發展下列提議：

1. 改善國際財務報導準則第3號「企業合併」（以下簡稱IFRS3）之揭露目的，俾協助財務報表使用者評估企業合併後所取得業務之績效；
2. 規定企業揭露可顯示企業合併之目的是否達成之資訊；及

¹ 詳見2019年6月國際財務報導準則新訊報導。

3. 規定企業揭露：(1)預期綜效之金額或金額區間、(2)源自籌資活動之任何負債及所承擔之退休金義務；及(3)收購日後被收購者之收入、計入收購相關交易及整合成本前之營業損益，以及來自營業活動之現金流量。
4. 規定揭露主要營運決策者（如國際財務報導準則第 8 號「營運部門」所定義）用以評估達成企業合併之目的之程度之資訊。

此外，理事會認為不應提議取代 IFRS3 第 B64 段(q)(ii)之揭露規定：收購者應揭露假定當年發生之所有企業合併之收購日皆為年度報導期間之開始日時，合併後個體於當期報導期間該有之收入與損益。理事會決議於討論稿中納入對被否決之取代 IFRS3 第 B64 段(q)(ii)之提議之討論。該提議著重於提供資訊以協助使用者了解於接近報導期間結束日發生之企業合併或涉及具高度季節性業務之企業合併對全年度之影響。

商譽之攤銷之重新引入

理事會之初步觀點為：商譽之後續會計處理應維持現行之單一減損模式，而不發展重新引入商譽攤銷之提議。

計入商譽前之權益總額之小計之列報

理事會之初步觀點為應發展下列提議：規定企業於其財務狀況表中列報計入商譽前之權益總額之小計。

對強制每年作減損測試之規定之放寬

理事會之初步觀點為應發展下列提議：刪除當無減損跡象存在時每年對商譽執行量化減損測試之規定，並將相同之放寬適用於非確定耐用年限無形資產及尚未可供使用之無形資產。

使用價值—來自未來重組或未來提升資產績效之現金流量

理事會之初步觀點為應發展下列提議：刪除國際會計準則第 36 號「資產減損」第 33 段(b)中，企業於估計一資產（或一現金產生單位）之使用價值時不得計入未來重組或未來提升資產績效所預期產生之現金流量之規定。

理事會之初步觀點為不應發展下列提議：(1)對納入來自未來重組或未來提升資產績效之現金流量設定一「可能性大於不可能性」之門檻；及(2)規定企業對尚未承諾之未來重組及尚未發生之資產績效未來提升作質性揭露。

使用價值—稅後輸入值之使用

理事會之初步觀點為應發展下列提議：(1)刪除使用稅前輸入值及稅前折現率計算使用價值之規定；及(2)規定企業對現金流量及折現率須使用內部一致之假設並揭露估計使用價值時所使用之折現率。

2019/04

企業合併之較佳揭露

「商譽及減損」計畫之其中一項目的為辨認企業合併之較佳揭露。理事會討論對國際財務報導準則第 3 號「企業合併」（以下簡稱 IFRS3）之揭露目的及揭露規定之可能改善，包括：

1. 闡明 IFRS3 之揭露目的，並新增一項揭露目的以使企業提供所收購或所合併業務之後續績效之資訊。

2. 新增企業須揭露企業合併之主要目的是否已達成之規定。

3. 作其他針對性之改善。

理事會未被要求作出任何決議。

2018/10

辨認企業合併、商譽及減損之較佳揭露（議程稿 18B）

理事會於 7 月份之會議對「商譽及減損」之研究計畫訂定三個目的²，其中之一為探討是否可改善揭露規定以使投資者能更有效地評估某一企業合併是否係一項好的投資決策，以及所收購之業務於收購後之績效是否如收購時之預期。理事會決議，不應對國際財務報導準則第 3 號「企業合併」及國際會計準則第 36 號「資產減損」中之所有揭露規定進行全面檢討³。

2018/07

理事會決議：

1. 不以消除內部產生之無形資產與企業合併所取得之無形資產之會計規定間之差異為目的。⁴
2. 探討是否可改善揭露規定以使投資者能更有效地評估某一企業合併是否係一項好的投資決策，以及所收購之業務於收購後之績效是否如收購時之預期。⁵
3. 藉由刪除國際會計準則第 36 號「資產減損」中之下列規定以改善使用價值之計算：(1)計算使用價值時排除預期因未來重組及改進所產生之現金流量；及(2)計算使用價值時應使用稅前輸入值。⁶
4. 維持國際會計準則第 36 號現行之減損測試模式，而不將其改變為聚焦於評估所取得商譽之帳面金額是否可回收。⁷
5. 為達成簡化商譽會計處理之目的，理事會將研擬是否重新引進商譽之攤銷⁸，並對強制每年對商譽作量化減損測試之規定尋求可能放寬⁹；理事會不考慮規定企業於原始認列時立即沖銷商譽¹⁰。

理事會亦決議發布討論稿以作為此研究計畫之下一步驟。（理事會指出，此決議並不排除其對（例如）使用價值計算之針對性改善發布草案。）

2018/05

理事會決議，不單就下列事項發展一文件以徵求回饋意見：使用現金產生單位（或現金產生單位群組）之未認列餘裕空間作為商譽減損測試之額外

² 詳見 2018 年 7 月之國際財務報導準則新訊報導及 IASB 2018 October Agenda paper 18A Para.3。

³ 幕僚將：(1)僅在達成該研究目的所需之範圍內，探討揭露目的及揭露規定之改善，而非對 IFRS3 之所有揭露目的及規定進行全面性之檢討；(2)檢視理事會已討論對 IAS36 揭露規定之可能改善；(3)檢視幕僚為回應利害關係人在 IFRS3 施行後檢討之時及其後提出之回饋意見及建議所發展之可能改善，以判定此等可能改善能否達成該研究目的。（詳見 IASB 2018 October Agenda paper 18B Para. 35 and 37）

⁴ 詳見 IASB 2018 July Agenda paper 18 Para.57-58。

⁵ 詳見 IASB 2018 July Agenda paper 18 Para.40-42。

⁶ 詳見 IASB 2018 July Agenda paper 18 Para.43-44。

⁷ 詳見 IASB 2018 July Agenda paper 18 Para.47。

⁸ 詳見 IASB 2018 July Agenda paper 18 Para.54。

⁹ 詳見 IASB 2018 July Agenda paper 18 Para.52。

¹⁰ 詳見 IASB 2018 July Agenda paper 18 Para.56。

輸入值¹¹。理事會亦決議，將來自管理階層很有可能（more likely than not）進行之未來重組及未來績效提升之期望現金流量，納入使用價值之計算中¹²。

2018/04

理事會決議不考量允許企業將企業合併中所取得之任何可辨認無形資產納入商譽中。

理事會討論此研究計畫之下一階段應為討論稿或草案。理事會指示幕僚進行下列工作，以協助理事會決定諮詢文件之形式：

1. 評估以諸如徵求資訊函之文件就下列事項徵求意見之優缺點：使用現金產生單位（或現金產生單位群組）之未認列餘裕空間作為商譽減損測試之額外輸入值¹³之效益及成本。
2. 確認為使理事會能就下列之部分或全部事項訂定並發布草案，尚需執行之工作範圍：
 - (a) 刪除國際會計準則第 36 號「資產減損」中之下列規定：
 - (i) 計算使用價值時應排除預期因未來重組或未來提升所產生之現金流量¹⁴。
 - (ii) 計算使用價值時應使用稅前輸入值¹⁵。
 - (b) 新增下列揭露規定：
 - (i) 每年揭露為減損測試受攤商譽之現金產生單位（或現金產生單位群組）之餘裕空間之相關資訊。
 - (ii) 每年揭露過去自企業合併所取得商譽之明細，並說明該等商譽之帳面金額為何係可回收。
 - (iii) 於發生企業合併之年度揭露為何支付超過於企業合併中所取得可辨認淨資產之價值之溢價，以及可佐證該收購對價之關鍵假設或營運目標，並於後續每一年度揭露實際績效與該等假設或目標之比較。

2018/01

理事會討論是否能在不損及國際會計準則第 36 號「資產減損」中之減損測試之有效性之前提下，簡化使用價值之計算。

理事會決議考量刪除企業於計算使用價值時不得計入未來重組或未來提升資產績效所產生之現金流量之規定¹⁶。理事會亦決議考量刪除使用稅前輸入值計算使用價值及揭露所使用之稅前折現率之明確規定¹⁷，而改為規定

¹¹ 詳見 2017 年 12 月份之國際財務報導準則新訊報導。

¹² 詳見 2018 年 1 月份之國際財務報導準則新訊報導及 IASB 2018 May Agenda paper 18 Para. 19-23。

¹³ 詳見 2017 年 12 月份之國際財務報導準則新訊報導。

¹⁴ 國際會計準則第 36 號「資產減損」第 33 及 44 段。

¹⁵ 國際會計準則第 36 號「資產減損」第 51 段。

¹⁶ 幕僚人員認為，某些資產（或現金產生單位）之現時狀況包含重組或提升資產之可能。購買此等資產之市場參與者將願意為該可能性作支付，而出售此等資產之市場參與者將要求就出售該可能性而取得支付。因此，此等資產之公允價值包括可歸屬於該可能性之價值，該價值將反映存在於衡量日之可能性，而不會假設重組或提升已發生或已確定。（詳見 IASB 2018 January Agenda paper 18B Para. 11-12）

¹⁷ 詳見 IASB 2018 January Agenda paper 18A Para. 7-9。

企業須對現金流量及折現率使用內部一致之假設，並揭露實際使用之折現率¹⁸。

2017/12

理事會決議，考量藉由使用現金產生單位（或現金產生單位群組）之未認列餘裕空間（可回收金額超過帳面金額之部分）¹⁹作為商譽減損測試之額外輸入值，以改善國際會計準則第 36 號「資產減損」之應用。

理事會決議考量引進下列揭露規定：(1)每年揭露就減損測試而受攤商譽之現金產生單位（或現金產生單位群組）之餘裕空間之相關資訊；(2)揭露過去企業合併所取得商譽之明細，並解釋商譽之帳面金額為何係可回收；及(3)揭露企業合併中為何支付超過所取得可辨認淨資產價值之溢價、可佐證購買對價之關鍵假設或營運目標，以及實際績效與該等假設或目標之比較。

理事會否決過去會議中曾考量之下列作法：(1)就強制每年對商譽作量化減損測試之規定提供放寬；(2)允許企業於個體層級或應報導部門層級對商譽進行減損測試；(3)規定揭露企業合併之投資之回收期間；及(4)將現行以使用價值與公允價值減處分成本兩者孰高者作為可回收金額之規定改為使用單一方法作為決定資產（或現金產生單位）之可回收金額之唯一基礎。

此外，理事會決議，下列可能作法非屬商譽及減損研究計畫之範圍：

1. 規定就每一應報導部門揭露資產及負債總額之衡量；及
 2. 檢視國際財務報導準則第 3 號「企業合併」之揭露規定之草擬文字。
- 理事會決議不考量重新引入商譽之攤銷。

¹⁸ 此作法將使使用價值之計算（適用 IAS36）與 IFRS13 中決定公允價值之規定一致。此亦與 2008 年刪除 IAS41 所述之稅前折現率一致。（詳見 IASB 2018 January Agenda paper 18A Para. 33）

¹⁹ 「未認列餘裕空間」係指內部產生之商譽、任何未認列之資產（諸如不符合認列條件之內部產生之無形資產）及現金產生單位群組中非按現時價值衡量之其他資產之帳面金額與可回收金額間之差額。