

國際財務報導準則
正體中文版草案

對觀念架構之引述

(國際財務報導準則第 3 號之修正)

徵求意見函

(有意見者請於 110 年 3 月 10 日前，將意見以電子郵件方式寄至 tifrs@ardf.org.tw)

財法團人 中華民國會計研究發展基金會
臺灣財務報導準則委員會

國際財務報導準則第 3 號「企業合併」之修正

收購法

...

認列與衡量取得之可辨認資產、承擔之負債及被收購者之非控制權益

認列原則

10 收購者應認列收購日取得之可辨認資產（與商譽分別認列）、承擔之負債及被收購者之非控制權益。取得之可辨認資產及承擔之負債應依第 11 及 12 段明定之條件認列。

認列條件

11 為符合採用收購法中認列之規定，取得之可辨認資產及承擔之負債在收購日須符合「財務報導之觀念架構」中資產及負債之定義。例如收購者預期但沒有義務於未來執行其結束被收購者活動之計畫、資遣或重新安置被收購者之員工等會發生之成本並非收購日之負債。因此，收購者不認列該等成本作為採用收購法之一部分，而係依其他國際財務報導準則之規定於合併後之財務報表中認列該等成本。

14 第 B31 至 B40 段提供對認列無形資產之指引。第 21A 至 28B 段明定可辨認資產及負債（包括本國際財務報導準則對認列原則及條件提供有限度之例外之項目）之類型。

...

認列或衡量原則之例外

21 本國際財務報導準則對認列與衡量原則提供有限度之例外，第 21A 至 31A 段明定所提供之例外之特定項目及該等例外之性質。收購者應適用第 21A 至 31A 段之規定處理該等項目，此將導致某些項目：

- (a) 適用第 11 及 12 段以外之認列條件或適用其他國際財務報導準則之規定認列，其結果與適用前述認列原則及條件不同。
- (b) 按收購日公允價值以外之金額衡量。

認列原則之例外



屬國際會計準則第37號或國際財務報導解釋第21號範圍內之負債及或有負債

- 21A 第 21B 段適用於將屬國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」或國際財務報導解釋第 21 號「公課」範圍內之負債及或有負債，倘若該等負債係單獨發生而非於企業合併中所承擔者。
- 21B 「財務報導之觀念架構」將負債定義為「個體因過去事項而須移轉經濟資源之現時義務」。對於將屬國際會計準則第 37 號範圍內之負債準備或者或有負債，收購者應適用國際會計準則第 37 號第 15 至 22 段以決定收購日是否存在因過去事項所產生之現時義務。對於將屬國際財務報導解釋第 21 號範圍內之公課，收購者應適用國際財務報導解釋第 21 號以決定收購日前是否已發生產生公課支付負債之義務事項。
- 21C 依第 21B 段之規定所辨認之現時義務可能符合第 22 段(b)所列示或有負債之定義。若是，第 23 段適用於該或有負債。

或有負債及或有資產

- 22 國際會計準則第 37 號將或有負債定義為：
- (a) 因過去事項所產生之可能義務，其存在與否僅能由一個或多個未能完全由企業所控制之不確定未來事項之發生或不發生加以證實；或
- (b) 因過去事項所產生之現時義務，但基於下列原因而未予以認列：
- (i) 並非很有可能須流出具經濟效益之資源以清償該義務；或
- (ii) 該義務之金額無法充分可靠地衡量。
- 23 收購者於企業合併中承擔之或有負債，若屬因過去事項所產生之現時義務且其公允價值能可靠衡量者，收購者即應於收購日認列該或有負債。因此與國際會計準則第 37 號第 14 段(b)、第 23、27、29 及 30 段之規定相反，收購者應於收購日認列企業合併中所承擔之或有負債，即使並非很有可能須流出具經濟效益之資源以清償該義務。本國際財務報導準則第 56 段提供對或有負債後續會計處理之指引。
- 23A 國際會計準則第 37 號將或有資產定義為「因過去事項所產生之可能資產，其存在與否僅能由一個或多個未能完全由企業所控制之不確定未來事項之發生或不發生加以證實」。收購者於收購日不得認列或有資產。
- ...

生效日及過渡規定

生效日

...

- 64Q 2020 年 5 月發布之「對觀念架構之引述」修正第 11、14、21、22 及 23 段，並新增第 21A、21B、21C 及 23A 段。企業應將該等修正內容適用於收購日在 2022 年 1 月 1 日以後開始之第一個年度報導期間開始日以後之企業合併。企業亦得提前適用該等修正內容，若企業同時或較早適用 2018 年 3 月發布之「國際財務報導準則中對觀念架構之引述之修正」所作之所有修正內容。

對國際財務報導準則第3號「企業合併」之結論基礎之修正

採用收購法

...

認列與衡量取得之可辨認資產、承擔之負債及被收購者之非控制權益

認列

...

認列條件

...

收購日之資產或負債

...

BC114A 國際財務報導準則第3號第11段引述「財務報表編製及表達之架構」（「架構」）中資產及負債之定義。其規定當決定是否認列資產及負債為企業合併之一部分時須使用該等定義。國際會計準則理事會（IASB）於制定2018年發布之修訂之「財務報導之觀念架構」（「2018年觀念架構」）時，曾考量其是否應以對「2018年觀念架構」中修訂之定義之引述取代該引述。於某些此等情況下，適用修訂之定義可能改變哪些資產及負債於企業合併中符合認列。於某些情況下，收購後之會計處理（其他國際財務報導準則所規定者）可能接著導致立即除列於企業合併中所認列之資產或負債，產生未描述經濟利益或損失之「次日損益」。

BC114B 雖然國際會計準則理事會（IASB）意圖以對「2018年觀念架構」之引述取代對「架構」之所有引述，國際會計準則理事會（IASB）不意圖對包含該等引述之國際財務報導準則規定作重大改變。因此，國際會計準則理事會（IASB）決議保留國際財務報導準則第3號第11段中對「架構」之引述，直至其已完成於該段中引述修訂之資產及負債定義之可能結果分析。

BC114C 國際會計準則理事會（IASB）之分析致使其作出以下結論：「次日損益」之間題於實務上僅對收購者於收購日後適用國際會計準則第37號「負債準備、或有負債及或有資產」或國際財務報導解釋第21號「公課」之規定處理之負債而言係屬重大。為避免此問題，國際會計準則理事會（IASB）決議對國際財務報導準則第3號之認列原則新增進一步之例外。第BC264A至BC264E段說明作此例外之理由。



國際會計準則理事會（IASB）指出，對認列原則新增此例外規定不僅將避免「次日損益」；在使國際會計準則第37號及國際財務報導解釋第21號與「2018年觀念架構」一致之任何未來修正前，其亦將避免企業合併中所認列之資產及負債之任何變動。

BC114D 國際會計準則理事會（IASB）於2020年5月取代對「架構」之引述並新增對其認列原則之例外規定。同時，國際會計準則理事會（IASB）作二項其他修正以闡明其認為國際財務報導準則第3號中不會受取代對「架構」之引述影響之層面：

- (a) 國際會計準則理事會（IASB）新增國際財務報導準則第3號第23A段以闡明或有資產（亦即存在係不確定之可能資產）之規定。國際財務報導準則第3號禁止企業合併中所取得之或有資產之認列。此禁止可由認列原則推論得來，並於本結論基礎第BC276段證實。惟國際財務報導準則第3號本身並未明確敘明該禁止，而產生其將如何受取代對「架構」之引述影響之問題。國際會計準則理事會（IASB）認為其將不受影響—「2018年觀念架構」明定認列資產及負債之條件，且第5.14段說明若資產是否存在並不確定，則可能不符合此等條件。國際會計準則理事會（IASB）新增國際財務報導準則第3號第23A段以使其對或有資產之規定明確，並闡明取代對「架構」之引述不會改變該等規定。
- (b) 國際會計準則理事會（IASB）刪除本結論基礎第BC125段。企業於適用任何國際財務報導準則時，僅應適用該準則所明定之認列條件。惟第BC125段引述「架構」之方式可能被解讀為意謂：適用國際財務報導準則第3號時，業務之收購者應適用國際財務報導準則第3號所明定之認列條件及「架構」中所討論之其他認列條件兩者。國際會計準則理事會（IASB）刪除第BC125段，因該段可能造成誤解。國際會計準則理事會（IASB）不常修正其先前結論之基礎，但決議於此情況下，減少誤解之風險之重要性使得對該刪除存有正當之理由。

...

BC125 [刪除]¹

...

認列或衡量原則之例外

認列原則之例外

屬國際會計準則第37號或國際財務報導解釋第21號範圍內之負債及或有負債（第21A至21C段）

¹ 見第BC114D段(b)。

- BC264A 國際財務報導準則第 3 號第 11 段明定，為於收購日符合認列之規定，取得之可辨認資產及承擔之負債須符合「2018 年觀念架構」中資產及負債之定義。國際財務報導準則第 3 號第 54 段明定，收購日後企業通常依該等資產及負債適用之其他國際財務報導準則對該等項目作會計處理。
- BC264B 由於適用「2018 年觀念架構」中負債之定義，收購者可能於收購日認列適用國際財務報導解釋第 21 號「公課」時於後續不會認列之公課支付負債。此差異係因企業適用「2018 年觀念架構」可能較早認列負債而產生。適用國際財務報導解釋第 21 號，企業僅於從事啟動公課支付之活動時認列公課支付負債，而適用「2018 年觀念架構」，企業於從事較早之活動時認列負債，若：
- (a) 從事該較早之活動意謂企業可能須支付倘若未從事該活動則無須支付之公課；且
 - (b) 該企業不具有避免啟動公課支付之較晚之活動之實際能力。
- BC264C 若收購者適用「2018 年觀念架構」於收購日認列公課支付負債，且在之後適用國際財務報導解釋第 21 號時立即除列該負債，則其將認列所謂之「次日利益」。所認列之該利益將非描述經濟利益，因而無法忠實表述企業財務績效之任何層面。
- BC264D 國際會計準則理事會（IASB）指出，國際財務報導解釋第 21 號係國際會計準則第 37 號之解釋，且因此作出結論：「次日利益」之問題可能不僅因屬國際財務報導解釋第 21 號範圍內之公課而產生，其亦可能因屬國際會計準則第 37 號範圍內之其他義務而產生。為避免此問題，國際會計準則理事會（IASB）新增國際財務報導準則第 3 號第 21B 段。此段就將屬國際會計準則第 37 號或國際財務報導解釋第 21 號範圍內之負債及或有負債（倘若係單獨發生而非於企業合併中所承擔者）作出對第 11 段之例外規定。該例外規定使企業須分別適用國際會計準則第 37 號或國際財務報導解釋第 21 號之條件，以決定收購日是否存在現時義務。該例外規定提及國際財務報導解釋第 21 號及國際會計準則第 37 號係因：雖然國際財務報導解釋第 21 號係國際會計準則第 37 號之解釋，其亦適用於時點與金額確定且因此屬國際會計準則第 37 號範圍外之公課。
- BC264E 適用國際財務報導準則第 3 號第 21B 段之例外規定所辨認之現時義務可能符合或有負債之定義。若並非很有可能需要流出具經濟效益之資源以清償該義務，或該義務之金額無法充分可靠地衡量，即屬此種情況。國際會計準則理事會（IASB）新增國際財務報導準則第 3 號第 21C 段以闡明：若適用第 21B 段所辨認之現時義務符合或有負債之定義，則國際財務報導準則第 3 號第 23 段亦適用於該或有負債。

或有事項產生之資產及負債（第22至23A段）

...

國際會計準則理事會（IASB）對或有負債及或有資產之結論

...

BC276A 國際會計準則理事會（IASB）於 2020 年 5 月新增國際財務報導準則第 3 號第 23A 段以闡明或有資產之規定。此修正內容於第 BC114D 段(a)有進一步之說明。

BC276B 認列或有負債及或有資產之規定包括對認列原則之適用及例外規定兩者。國際會計準則理事會（IASB）將所有此等規定列於標題為「認列原則之例外」之節中，因其作出結論：將該等規定全部一併列示將最為明確。

生效日及過渡規定

...

2020年5月發布之修正內容

BC434G 2020 年 5 月發布之「對觀念架構之引述」更新國際財務報導準則第 3 號第 11 段，以對「2018 年觀念架構」之引述取代對「架構」之引述。其作進一步之修正以避免更新該引述之非意圖結果。

BC434H 國際財務報導準則第 3 號第 64Q 段規定企業推延適用此等修正內容。其亦允許企業於其生效日前適用該等修正內容，且無須揭露其如此作。國際會計準則理事會（IASB）作出結論：不論規定追溯適用或揭露提前適用皆不會獲得重大效益。國際會計準則理事會（IASB）達成此結論係因其不預期該等修正內容重大改變企業合併中所認列之資產及負債之數量。