

# 共同控制下之企業合併

## Business Combinations under Common Control

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](http://www.ifrs.org) 網站。

### 初步決議摘要

- 2022/03 理事會決議更新此計畫之目的以反映此計畫之階段，並強調於制定報導規定時，理事會係考量取得方（即報導個體）財務報表之使用者之需求。理事會決議不將此計畫之範圍擴大至下列議題之處理：
1. 共同控制下之企業合併中非屬取得方之任何個體之報導；
  2. 自共同控制下之一方取得對投資子公司之控制之取得方於單獨財務報表之報導；或
  3. 非屬共同控制下之企業合併之共同控制交易之報導。
- 2020/10 理事會決議將「共同控制下之企業合併」討論稿之徵求意見期間由 180 日延長至 270 日。
- 2020/09 理事會決議討論稿之徵求意見期間為 180 天。
- 2020/02 **揭露**
- 理事會決議當採用收購法對共同控制下之企業合併作會計處理時，取得方將適用國際財務報導準則第 3 號「企業合併」（以下簡稱 IFRS3）之所有揭露規定，以及在即將發布「商譽及減損」計畫之討論稿中對揭露之所有初步觀點。
- 理事會決議其應就共同控制下之企業合併如何適用 IFRS3 及國際會計準則第 24 號「關係人揭露」之揭露規定提供指引。該指引可能（例如）說明企業需揭露對該合併之財務條款之治理過程之資訊。此即將發布之討論稿可能就應於哪一國際財務報導準則中提供該指引徵求意見。
- 此外，理事會決議當採用前手法對共同控制下之企業合併作會計處理時，取得方將：
1. 適用 IFRS3 之下列揭露規定以及在即將發布「商譽及減損」計畫之討論稿中對揭露之下列初步觀點：
    - (1) 提供資訊以協助財務報表使用者評估某一合併之性質、財務影響及預期效益之揭露目的（IFRS3 第 59 段）；
    - (2) 被移轉方之名稱及說明、合併日、移轉予取得方之表決權權益之比例、該合併之主要理由，以及取得方如何取得控制之描述（IFRS3 第 B64 段(a)至(d)）；
    - (3) 就資產及所承擔負債之每一主要類別所認列之金額，包括就源自籌資活動之負債及確定福利退休金負債所認列之金額之資訊

(IFRS3 第 B64 段(i)及即將發布「商譽及減損」計畫之討論稿中之相關初步觀點)；

- (4) 非控制權益之帳面金額 (IFRS3 第 B64 段(o))；
- (5) 就個別不重大之合併提供彙總資訊之規定 (IFRS3 第 B65 段)；
- (6) 對於在報導期間結束日之後但在通過發布財務報表之前發生之合併之揭露規定 (IFRS3 第 B66 段)；
- (7) 與所取得資產及負債有關之利益或損失之金額與說明，若該等揭露係對了解合併後個體之財務報表攸關 (IFRS3 第 B67 段(e))；及
- (8) 揭露任何必要之額外資訊以符合適用之揭露目的之規定 (IFRS3 第 63 段)。

2. 揭露將所支付對價與所取得資產及負債之帳面金額間之差額認列於權益中之金額，以及將該差額認列於哪一個權益組成部分。

理事會決議，對於採用前手法之共同控制下之企業合併，不發展有關合併前資訊之揭露規定。

理事會至此完成對報導共同控制下之企業合併之討論。

2020/01

#### **前手法一對價及於權益中之表達**

理事會決議，當共同控制下之企業合併中之取得方適用前手法報導該交易時，其：

3. 對以資產支付之對價，應按該等資產於合併日之帳面金額衡量。
4. 對形式為所發生對移轉方之負債（或自移轉方承擔之負債）之對價，應按該等負債於合併日原始認列之帳面金額（依適用之國際財務報導準則之規定所決定）衡量。
5. 將交易成本於其發生之期間於損益表中認列為費用。
6. 依國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」及國際財務報導準則第 9 號「金融工具」之規定認列發行債務或權益工具之相關成本。
7. 將所支付對價與所取得資產及負債之帳面金額間之任何差額認列為權益之變動。

理事會決議不規範：

1. 取得方如何衡量以其本身股份支付之對價；及
2. 取得方將所支付對價與所取得資產及負債之帳面金額間之差額列報於哪一個或哪些權益組成部分。

2019/12

理事會於會議中討論共同控制下之企業合併之取得方應如何適用現時價值法，該作法係基於國際財務報導準則第 3 號「企業合併」所訂定之收購法。

理事會決議：

1. 規定取得方將所取得可辨認淨資產之公允價值超過移轉對價之公允價值之任何部分認列為取得方權益之增加（投入），而非於損益表中

認列為廉價購買利益。

2. 不規定取得方辨認、衡量及認列分配。

理事會將於未來會議中討論取得方應於財務報表附註中提供哪些有關交易價格之資訊以協助使用者評估移轉對價之公允價值是否超過所取得權益之公允價值。

2019/10

### 前手法—合併前之帳面金額

理事會決議，取得方應按被移轉方財務報表中之帳面金額認列與衡量於共同控制下之企業合併中所移轉之資產及負債。

### 前手法—合併前資訊

理事會決議主要財務報表中之合併前資訊應僅提供有關取得方之資訊。

2019/09

### 何時適用何種衡量作法

理事會決議即將發布之共同控制下之企業合併之討論稿（以下簡稱討論稿）不應對計畫範圍內之所有交易提議單一衡量作法。

理事會決議討論稿應列示下列觀點：對影響取得方之非控制股東之計畫範圍內之交易應適用現時價值法（該作法係以收購法為基礎），除非取得方之權益工具未於公開市場交易且符合下列條件之一：

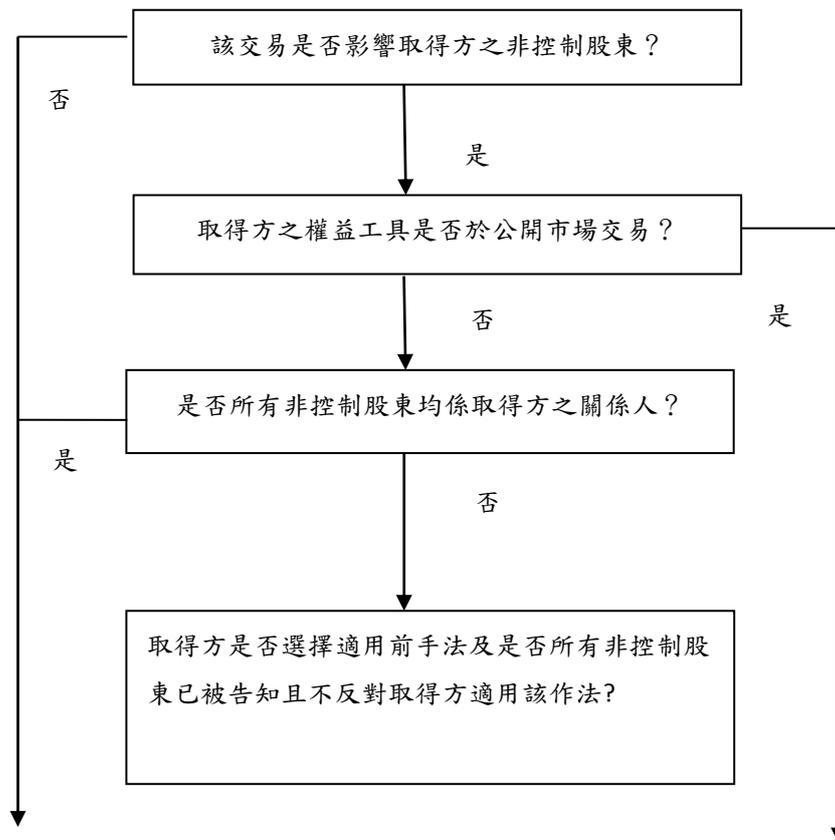
1. 所有非控制股東均係取得方之關係人；或
2. 取得方選擇適用前手法而所有非控制股東均已被告知且不反對取得方適用該作法。

國際財務報導準則將公開市場描述為國內或國外證券交易所或店頭市場，包括當地及區域性市場。

理事會決議討論稿應對計畫範圍內之所有其他交易提議前手法。

### 理事會之決議彙總

#### 共同控制下之企業合併之計畫



是

否

前手法

現時價值法

2019/04

### 幕僚之作法之更新

理事會指示幕僚考量下列項目，以繼續發展此計畫範圍內之交易之衡量作法：(1)此計畫範圍內之交易是否及如何與非屬共同控制下之企業合併不同；(2)何種資訊對取得方之財務報表之各種主要使用者係屬有用；(3)提供特定資訊之效益是否能對提供該資訊之成本之合理性提供依據；及(4)規定不同之作法可能產生之複雜度及安排之機會。

### 對共同控制下之企業合併之放款人及其他債權人之更新

理事會決議無需對此計畫範圍內之所有交易研擬單一衡量作法。具體而言，理事會可能：(1)對影響取得方之非控制股東之所有或部分交易研擬現時價值法；(2)對影響取得方之放款人及其他債權人但不影響非控制股東之交易研擬一不同作法（例如某種形式之前手法）。

2019/03

理事會討論企業財務報表之不同類型主要使用者之資訊需求，以及於發展此計畫範圍內之交易之衡量方式時，如何考量該等資訊之需求。理事會亦討論前手帳面金額法是否能適用於完全擁有之個體間之交易，特別是影響取得方之貸款人或其他債權人之交易，或影響潛在權益投資者之交易。理事會未被要求作出任何決議。

2018/12

理事會討論，以國際財務報導準則第3號「企業合併」中之收購法為基礎之現時價值衡量方法<sup>1</sup>究應適用於所有影響買方非控制權益之共同控制下之企業合併或僅適用於其中之某些企業合併<sup>2</sup>，以及若係後者，應如何區分出應適用現時價值法之企業合併<sup>3</sup>。

<sup>1</sup> 詳見 2018 年 6 月份之國際財務報導準則新訊報導。

<sup>2</sup> 詳見 IASB 2018 December Agenda paper 23 Para. 20。

<sup>3</sup> 資本市場諮詢委員會 (CMAC) 及全球編製者論壇 (GPF) 曾於 2018 年 6 月討論此議題。大部分成員認為採用現時價值法將對買方之非控制權益提供最有用之資訊。惟某些成員強調現時價值法應僅適用於非控制權益係重大之情況。會計準則諮詢論壇 (ASAF) 亦曾於 2018 年 7 月討論此議題。某些成員認為採用現時價值法將對買方之非控制權益提供最有用之資訊；而某些成員認為考量非控制權之某些特性（例如大小或性質）是否會影響衡量基礎之選擇係屬重要。幕僚建議下列三種可能之區分作法：

- (1) 質化作法：可能以買方之權益工具是否於公開市場交易為基礎作區別，以及以非控制股東之類型（例如關係人或員工）為基礎作區別；
- (2) 量化作法：在買方非控制權益之相對大小符合特定量門檻時適用現時價值法；於不符合量門檻時採用另一作法（例如前手價值法）；及
- (3) 綜合質化及量化之作法：在買方之非控制權益顯現特定之質性或/及量化特性時適用現時價值法，於不符合該等特性時採用另一作法（例如前手價值法）。（詳見 IASB 2018 December

理事會未被要求作出任何決議。

理事會繼續就影響非控制股東之共同控制下之企業合併討論現時價值法（current value approach）<sup>4,5,6</sup>。

理事會指示幕僚發展以 IFRS3 中之收購法為基礎之作法，並考量是否應（及如何）修改收購法，以提供有關影響非控制股東之共同控制下之企業合併之最有用資訊<sup>7</sup>。可能之修改可能規定買方：

1. 提供額外揭露。
2. 將所取得可辨認淨資產之公允價值超過移轉對價之部分認列為權益之投入，而非認列為利益。
3. 將移轉對價之超額部分認列為權益之分配，而非將其計入商譽之原始衡量中。該超額部分可能以下列方式衡量：例如，透過與所取得業務之公允價值比較（此稱為「上限法（ceiling approach）<sup>8</sup>」），或透過適用國際會計準則第 36 號「資產減損」中減損測試之機制（此稱為「修正式上限法（revised ceiling approach）<sup>9</sup>」）。

Agenda paper 23 Para. 7, 8, 22, 24, 26, 29, 36 and 44)

- <sup>4</sup> 在現時價值法下，買方會按現時價值（例如公允價值）衡量於共同控制下之企業合併中所取得之可辨認資產及負債。（詳見 IASB 2018 June Agenda paper 23 Page 11, 15, 19 and 23）
- <sup>5</sup> 除現時價值法外，幕僚亦曾考量：(1)歷史成本法（historical cost approach）：買方會將移轉對價之公允價值分攤至所取得之可辨認資產及負債（例如依其相對公允價值分攤）；及(2)前手帳面金額法（predecessor carrying amounts approach）：買方會按前手帳面金額（例如各項資產及負債於賣方財務報表中之帳面金額）衡量所取得之可辨認資產及負債。（詳見 IASB 2018 June Agenda paper 23 Page 11）
- <sup>6</sup> 幕僚基於下列理由，認為歷史成本法及前手帳面金額法無法提供有用資訊：(1)對於交換相等價值（所取得之價值可能包括可辨認淨資產之公允價值、商譽及合併產生之綜效）之交易：歷史成本法可能高估所取得之淨資產而可能導致須進行減損測試及認列減損損失，前手帳面金額法則可能導致將移轉對價高於前手帳面金額之部分認列為權益之分配；(2)對於交換不相等價值之交易：此兩種作法可能皆無法反映相對於所取得之價值，任何超額或不足之支付（因為於歷史成本法下，移轉對價係全數認列為可辨認資產及負債；於前手帳面金額法下，移轉對價係與前手帳面金額比較，差額認列為權益之投入或分配）。反之，現時價值法將能反映價值相等之交換，若交換之價值不相等，則將差額認列為權益之投入或分配。（詳見 IASB 2018 June Agenda paper 23 Page 27）
- <sup>7</sup> 為提供最攸關之資訊，現時價值法意圖提供下列資訊：(1)所取得可辨認淨資產之公允價值；(2)同時包含所取得業務先前所產生之商譽及合併綜效（如有時）之商譽；及(3)對取得企業之權益之投入或分配（若交換之價值不相等）。幕僚於現時價值法下提出四種作法—收購法、完全公允價值法、上限法及修正式上限法。惟於幕僚考量之釋例中，其認為沒有任何一種作法可於所有情況下提供所有前述資訊。（詳見 IASB 2018 June Agenda paper 23 Page 29）
- <sup>8</sup> 上限法採用 IFRS3 收購法之概念，但下列項目除外：(1)參照所取得業務之公允價值決定商譽之上限；及(2)所取得業務之公允價值超過移轉對價之部分不認列利益，移轉對價超過所取得業務之公允價值之部分係認列為權益之分配。（詳見 IASB 2018 June Agenda paper 23 Page. 8 及 IASB 2018 April Agenda paper 23 Page. 24）
- <sup>9</sup> 修正式上限法採用 IFRS3 收購法之概念，但下列項目除外：(1)將所移轉對價之公允價值超過所取得可辨認淨資產之公允價值之部分計算為商譽之暫定金額；(2)於衡量期間結束日使用 IAS36 之機制以確認商譽之帳面金額，亦即將商譽暫定金額分攤至買方之現金產生單位（或現金產生單位群組）後，適用 IAS36 之規定衡量受攤暫定商譽之現金產生單位之可回收金額，受攤暫定商譽之現金產生單位之帳面金額超過可回收金額之部分將減少商譽暫定帳面金額，差額則認列為權益之分配。（詳見 IASB 2018 June Agenda paper 23 Page. 8 及 IASB 2018 May Agenda paper 23 Page. 18-20）

理事會決定不發展「完全公允價值法 (full fair value approach)」。於該作法下，買方將所取得業務之公允價值超過所取得可辨認淨資產公允價值之部分認列為商譽，並將移轉對價之公允價值與所取得業務之公允價值間之差額認列為權益之投入或分配。

2018/02 理事會於 2018 年 2 月 22 日討論共同控制下企業合併之研究計畫。

理事會決議使用國際財務報導準則第 3 號「企業合併」中之收購法作為分析該計畫範圍內之交易之起點<sup>10</sup>；此舉並不會影響理事會最終是否提議將收購法適用於該計畫範圍內之所有（或多數）交易。

2017/12 **計畫範圍**

決議此計畫之範圍亦包含下列交易：涉及一個或多個業務之移轉，而所有參與合併之個體最終由相同之一方或多方所控制，且：

1. 在自外部收購一個或多個參與合併之個體後發生及/或在對外部出售一個或多個參與合併之個體前發生；或
2. 以未來出售（例如初次公開發行）為條件。

2017/10 理事會決議闡明，共同控制下之企業合併之計畫範圍包含共同控制下報導個體對一方或多方取得控制之交易，無論倘若該交易適用 IFRS3，IFRS3 是否將該報導個體辨認為收購者。

---

<sup>10</sup> 幕僚人員認為採用國際財務報導準則第 3 號中之收購法作為發展共同控制下企業合併計畫範圍內交易之會計處理之起點，相較於重新開始制定全新之會計處理或實務上所使用之帳面價值法，最能提供進行之方向。此係因 (1)該方法已適用於非屬共同控制下之企業合併，依理事會之觀點，可在效益高於成本之前提下，提供有關此種交易之有用資訊予主要使用者；(2)該方法係一明確之起點，因其已於國際財務報導準則第 3 號中描述，經過測試且易於瞭解；(3)實務上，該方法已用於處理計畫範圍內之某些交易。(詳見 IASB 2018 February Agenda paper 23 Para: 7, 17 and 27)