國際財務報導準則第 3 號

企業合併

A 部分

僅供參考

國際財務報導準則第 3 號

企業合併

本版於 2008 年 1 月發布，生效日為 2009 年 7 月 1 日，並納入截至 ~~2009~~2010 年 12 月 31 日發布之國際財務報導準則對本準則之後續修正。

國際會計準則委員會（IASC）於1998年10月發布國際會計準則第22號「企業合併」，修訂國際會計準則第22號「企業合併」（1993年12月發布），後者取代國際會計準則第22號「企業合併之會計處理」（1983年11月發布）。

國際會計準則理事會（IASB）於 2001 年 4 月決議，依據舊章程所發布之所有準則及解釋於修正或撤銷前仍應適用。

國際會計準則理事會（IASB）於 2004 年 3 月發布國際財務報導準則第 3 號「企業合併」，並取代國際會計準則第 22 號及下列三號解釋：

- 解釋公告第 9 號「企業合併：收購法或權益結合法之分類」。
- 解釋公告第 22 號「企業合併：原報導公允價值及商譽之後續調整」。
- 解釋公告第 28 號「企業合併：『交換日』與權益工具之公允價值」。

國際財務報導準則第 3 號被國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」（2004 年 3 月發布）所修正。

國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」（2007 年 9 月修訂）*修正所有國際財務報導準則所使用之專用術語，包括國際財務報導準則第 3 號。

國際會計準則理事會（IASB）於 2008 年 1 月發布修訂之國際財務報導準則第 3 號。其後，國際財務報導準則第 3 號及其隨附文件已被下列國際財務報導準則~~第 9 號「金融工具」（2009 年 11 月發布）~~‡修正~~。~~：

- 國際財務報導準則第 9 號「金融工具」（2009 年 11 月發布）‡
- 「國際財務報導準則之改善」（2010 年 5 月發布）
- 國際財務報導準則第 9 號「金融工具」（2010 年 10 月發布）†

下列解釋與國際財務報導準則第 3 號有關：

---

* 生效日為 2009 年 1 月 1 日

~~‡ 生效日為 2013 年 1 月 1 日（得提前適用）~~

‡ 生效日為 2010 年 7 月 1 日（得提前適用）

財團法人 會計研究發展基金會 ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

- 解釋公告第 32 號「無形資產：網站成本」（2002 年 3 月發布並於 2004 年 3 月配合國際財務報導準則第 3 號而修正）。
- ~~國際財務報導解釋第 9 號「嵌入式衍生工具之重評估」（2006 年 3 月發布）。~~
- 國際財務報導解釋第 17 號「分配非現金資產予業主」（2008 年 11 月發布）。*
- 國際財務報導解釋第 19 號「以權益工具消滅金融負債」（2009 年 11 月發布）。†

僅供參考

* 生效日為 2009 年 7 月 1 日

† 生效日為 2010 年 7 月 1 日~~（得提前適用）~~

目錄

	段　次
簡介	**IN1–IN13**
國際財務報導準則第 3 號 **企業合併**	
目的	**1**
範圍	**2**
辨認企業合併	**3**
收購法	**4–53**
辨認收購者	**6–7**
決定收購日	**8–9**
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	**10–31**
認列原則	10–17
認列條件	11–14
分類或指定企業合併所取得之可辨認資產及承擔之負債	15–17
衡量原則	18–20
認列或衡量原則之例外	21–31
認列原則之例外	22–23
或有負債	22–23
認列與衡量原則之例外	24–28
所得稅	24–25
員工福利	26
補償性資產	27–28
衡量原則之例外	29–31
再取回權利	29
股份基礎給付~~報酬~~交易	30

財團法人 會計研究發展基金會 ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

僅供參考

待出售資產 31

認列與衡量商譽或廉價購買利益 32–40

廉價購買 34–36

移轉對價 37–40

或有對價 39–40

特定類型之企業合併採用收購法之額外指引 41–44

分階段達成之企業合併 41–42

無移轉對價而達成之企業合併 43–44

衡量期間 45–50

決定何者為企業合併交易之一部分 51–53

收購相關成本 53

後續衡量與會計處理 54–58

再取回權利 55

或有負債 56

補償性資產 57

或有對價 58

揭露 59–63

生效日及過渡規定 64–67

生效日 64–~~64A~~64D

過渡規定 65–67

所得稅 67

國際財務報導準則第 3 號（2004 年版）之撤銷 68

附錄

A 用語定義

B 應用指引

C 其他國際財務報導準則之修正

財團法人
會計研究發展基金會
ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

下列隨附文件請見本版 B 部分

理事會對 2008 年 1 月發布之國際財務報導準則第 3 號之核准

結論基礎

附錄

其他國際財務報導準則結論基礎之修正

反對意見

釋例

附錄

其他國際財務報導準則指引之修正

國際財務報導準則第 3 號及 SFAS 141(R)之比較

對照表

僅供參考

國際財務報導準則第 3 號「企業合併」內容由第 1 至 68 段及附錄 A 至 C 組成。各段均具同等效力，以**粗體**標示者係主要原則。附錄 A 所定義之用語於本國際財務報導準則首次出現時，係以*斜體*標示；其他用語定義則列於國際財務報導準則用語彙編中。閱讀國際財務報導準則第 3 號時，應考量其目的及結論基礎、「國際財務報導準則前言」與「~~財務報表編製及表達之~~財務報之觀念架構」之意涵。在無明確指引之情況下，國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」提供如何選擇及適用會計政策之基礎。

僅供參考

簡介

發布本國際財務報導準則之理由

IN1 修訂之國際財務報導準則第 3 號「企業合併」係國際會計準則理事會（IASB）與美國財務會計準則理事會（FASB）為推動國際間會計準則之趨同，以改善財務報導而共同合作之部分工作。各理事會決定將企業合併之會計處理分為兩階段。國際會計準則理事會（IASB）與美國財務會計準則理事會（FASB）各自進行第一階段之研商。美國財務會計準則理事會（FASB）於 2001 年 6 月發布財務會計準則公報第 141 號「企業合併」（SFAS 141），以完成第一階段，而國際會計準則理事會（IASB）於 2004 年 3 月發布前一版國際財務報導準則第 3 號「企業合併」，以完成第一階段。雙方理事會於第一階段之主要結論為幾乎所有企業合併皆為收購。因此，雙方理事會決定規定企業合併僅能採用一種會計方法—收購法。

IN2 計畫之第二階段係發布採用收購法之指引。雙方理事會決定，若其對於企業合併之會計處理訂定類似之準則，將顯著改善目前之財務報導。因此，雙方理事會為達成相同結論之目的而決定共同合作以進行計畫之第二階段。雙方理事會發布本國際財務報導準則與 SFAS 141（2007 年修訂）「企業合併」，並修正國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」與美國財務會計準則公報第 160 號「合併財務報表之非控制權益」，以完成該計畫第二階段。

IN3 本國際財務報導準則取代國際財務報導準則第 3 號（2004 年發布），並適用於收購日在 2009 年 7 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。若與國際會計準則第 27 號（2008 年修正）同時適用，亦得提前適用本準則。

本國際財務報導準則之主要特性

IN4 本國際財務報導準則之目的，係為提升企業於其財務報表中所提供有關企業合併及其影響之資訊的攸關性、可靠性與可比性。為達成此目的，本準則為收購者訂定相關原則與規定：

(a) 如何於其財務報表中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；

(b) 如何認列與衡量企業合併所取得之商譽或廉價購買利益；及

(c) 如何決定何種資訊應予揭露，俾使財務報表使用者得以評估企業合併之性質與財務影響。

財團法人
會計研究發展基金會
ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

核心原則

IN5 企業合併之收購者應以收購日公允價值認列取得之資產及承擔之負債，並揭露俾使報表使用者得以評估收購之性質與財務影響之資訊。

採用收購法

IN6 除涉及共同控制下個體或業務之合併外，企業合併應採用收購法之會計處理。企業合併之參與個體中總是有一方可辨認為收購者，亦即對另一方（被收購者）取得控制之個體。成立合資投資或取得無法構成業務之單一資產或資產群組並非企業合併。

IN7 本國際財務報導準則對取得之可辨認資產、承擔之負債及被收購者之非控制權益規定認列與衡量之原則。因認列該等項目所作之分類或指定，應依收購日當天已存在之合約條款、經濟情況、收購者之營運或會計政策以及其他因素而為之。

IN8 ~~個別之~~每一可辨認資產及負債應以其收購日公允價值予以衡量。~~任何~~被收購者~~之~~非控制權益中現時所有權權益且其持有者有權於清算發生時按比例享有企業淨資產者，應以公允價值或以被收購者可辨認淨資產~~按~~之已認列金額按現時所有權工具之比例衡量之。非控制權益之~~比例衡量之。~~所有其他組成部分應以其收購日公允價值予以衡量，除非國際財務報導準則規定其他衡量基礎。

IN9 本國際財務報導準則提供認列與衡量原則之少數例外：

(a) 租賃及保險合約之分類應以合約開始日（或合約修改日）之合約條款及其他因素為基礎，而非以收購日存在之因素為基礎。

(b) 企業合併所承擔之或有負債僅於其為現時義務且能可靠衡量時，始得認列。

(c) 有些資產及負債應依其他國際財務報導準則之規定認列或衡量，而非以公允價值。該等受影響之資產及負債適用於下列準則之範圍：國際會計準則第 12 號「所得稅」、國際會計準則第 19 號「員工福利」、國際財務報導準則第 2 號「股份基礎給付」及國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」。

(d) 對於再取回權利之衡量訂有特殊規定。

(e) 認列與衡量補償性資產之基礎應與被補償性項目一致，即使該項目非以公允價值衡量。

IN10 本國際財務報導準則規定收購者認列可辨認資產、負債及非控制權益，並須辨認

下列兩者之差額：

(a) 移轉對價、被收購者之非控制權益以及在分階段達成之企業合併中收購者先前已持有被收購者權益之收購日公允價值之彙總數；及

(b) 所取得之可辨認淨資產。

前述差額通常認列為商譽。若收購者因廉價購買而產生利益，則認列該利益為損益。

IN11 企業合併之移轉對價（包括或有對價）應以公允價值衡量。

IN12 一般而言，收購者於企業合併完成後，應依其他適用之國際財務報導準則衡量及處理企業合併所取得之資產及承擔或發生之負債。惟本國際財務報導準則仍對於再取回權利、或有負債、或有對價及補償性資產提供會計處理之規定。

揭露

IN13 本國際財務報導準則規定收購者揭露能使財務報表使用者得以評估企業合併之性質及財務影響之資訊，不論該合併係發生於報導期間當期或發生於報導日之後但在通過發布財務報表之前。企業合併後，收購者應揭露報導期間當期所認列有關發生於當期或前期報導期間之企業合併之所有調整。

僅供參考

國際財務報導準則第 3 號

企業合併

目的

1 本國際財務報導準則之目的，係為改善報導個體於其財務報表中所提供有關*企業合併*及其影響之資訊的攸關性、可靠性與可比性。為達成此目的，本國際財務報導準則為*收購者*訂定相關原則與規定：

(a) 如何於其財務報表中認列與衡量取得之*可辨認資產*、*承擔之負債*及*被收購者之非控制權益*；

(b) 如何認列與衡量企業合併所取得之商譽或廉價購買利益；及

(c) 如何決定何種資訊應予揭露，俾使財務報表使用者得以評估企業合併之性質與財務影響。

範圍

2 凡交易或其他事項符合企業合併之定義者，皆適用本國際財務報導準則。本國際財務報導準則不適用於：

(a) 合資之成立。

(b) 對無法構成*業務*之單一資產或資產群組之取得。在此情況下，收購者應辨認並認列所取得之個別可辨認資產（包括符合國際會計準則第 38 號「無形資產」中*無形資產*之定義與認列條件之資產）及承擔之負債。資產群組之成本應以購買日之相對公*允價值*為基礎，分攤至個別可辨認資產及負債。此等交易或事項不會產生商譽。

(c) 共同控制下個體或業務之合併（第 B1 至 B4 段提供相關之應用指引）。

辨認企業合併

3 企業應依本國際財務報導準則之定義，決定一項交易或其他事項是否為企業合併，亦即所取得之資產及承擔之負債須符合構成業務之規定。若企業取得之資產不符合業務之定義，報導個體應將該項交易或其他事項以資產取得之方式處理。第 B5 至 B12 段提供辨認企業合併及業務定義之指引。

收購法

4　　企業應對每一企業合併採用收購法處理。

5　　採用收購法時必須：

(a)　辨認收購者；

(b)　決定*收購日*；

(c)　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；及

(d)　認列與衡量商譽或廉價購買利益。

辨認收購者

6　　對每一企業合併，應辨認參與合併之個體中何者為收購者。

7　　企業應依國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」之指引辨認收購者—對被收購者取得*控制*之個體。若企業合併已發生，但依國際會計準則第 27 號之指引無法明確指出參與合併個體中何者為收購者時，應考量第 B14 至 B18 段所列之因素以作出決定。

決定收購日

8　　收購者應辨認收購日，收購日係指收購者對被收購者取得控制之日。

9　　收購者對被收購者取得控制之日通常為收購者依法移轉對價、取得及承擔被收購者資產及負債之日—結清日。但收購者取得控制之日可能在結清日之前或之後。例如，若訂有書面合約使收購者於結清日前對被收購者取得控制，即為收購日在結清日之前。收購者應考量所有相關之事實與情況以辨認收購日。

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 段規定之條件認列。

認列條件

11　　為符合採用收購法中認列之規定，收購者取得之可辨認資產及承擔之負債在收購

財團法人
會計研究發展基金會
ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

日須符合「財務報表編製及表達之架構」[*]中有關資產及負債之定義。例如收購者預期但未來沒有義務會發生之成本並非收購日之負債，包括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。因此，收購者不得於收購法中認列前述成本，而應依其他國際財務報導準則於合併後之財務報表中認列前述成本。

12 此外，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須為收購者與被收購者（或其原業主）於企業合併之交易中所交換之一部分，而非為個別交易之結果。收購者應依第 51 至 53 段之規定，決定所取得之資產或承擔之負債何者係為取得被收購者而交換之一部分或為個別交易之結果；屬個別交易者應按其交易之性質與適用之國際財務報導準則處理。

13 收購者於適用認列原則及條件時，可能認列某些先前於被收購者之財務報表中未認列之資產及負債。例如收購者認列所取得之可辨認無形資產，包括品牌、專利或客戶關係等，被收購者並未於其財務報表中認列為資產，此乃因該等無形資產係被收購者內部開發，且已將相關成本認列為費用。

14 第 B28 至 B40 段提供認列營業租賃及無形資產之指引。第 22 至 28 段明訂可辨認資產及負債（包括本國際財務報導準則中認列原則及條件之少數例外項目）之類型。

分類或指定企業合併所取得之可辨認資產及承擔之負債

15 收購者於收購日應分類或指定所取得之可辨認資產及承擔之負債，俾利於其他國際財務報導準則後續之應用。收購者之分類或指定須基於收購日當天已存在之合約條款、經濟情況、其營運或會計政策以及其他相關情況。

16 在有些情況下，國際財務報導準則根據企業如何分類或指定特定資產或負債，而提供不同之會計處理。收購者應根據收購日已存在之相關情況進行分類或指定，茲舉例如下（包括但不限於下列情況）：

(a) 依國際財務報導準則第 9 號「金融工具」~~及國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」~~將特定金融資產及金融負債分類為以公允價值或攤銷後成本衡量；

(b) 依國際會計準則第 39 號將衍生工具指定為避險工具；及

(c) 依國際財務報導準則第 9 號評估嵌入式衍生工具是否應與主契約分別認列

[*] 國際會計準則理事會（IASB）於 2001 年採用國際會計準則委員會（IASC）之「財務報表編製及表達之架構」。國際會計準則理事會（IASB）於 2010 年 9 月以「財務報導之觀念架構」取代「架構」。

（此係屬本國際財務報導準則所稱分類事項之一）~~，若其非屬國際財務報導準則第 9 號之範圍，則應依國際會計準則第 39 號處理~~。

17 本國際財務報導準則對於第 15 段之原則，提供下列兩項例外：

(a) 依國際會計準則第 17 號「租賃」，將租賃合約分類為營業租賃或融資租賃；及

(b) 依國際財務報導準則第 4 號「保險合約」，將合約分類為保險合約。

收購者應根據合約開始日之合約條款與其他因素將前述合約分類。若合約條款曾作修改而導致其分類之改變，則以修改日（可能為收購日）之合約條款與其他因素為基礎。

衡量原則

18 收購者應以收購日之公允價值，衡量所取得之可辨認資產及承擔之負債。

19 對每一企業合併，收購者~~對被~~應於收購~~者~~日以下列方式之一，衡量被收購者非控制權益~~應以公允價值或以被收購者可辨認組成部分中，為現時所有權權益且其持有者有權於清算發生時按比例享有企業~~淨資產~~按非控制權益之比例衡量之。~~者：

(a) 公允價值；或

(b) 現時所有權工具對被收購者可辨認淨資產之已認列金額所享有之比例。

非控制權益之所有其他組成部分應以其收購日公允價值予以衡量，除非國際財務報導準則規定其他衡量基礎。

20 第 B41 至 B45 段提供衡量被收購者之特定可辨認資產及非控制權益公允價值之指引。第 24 至 31 段明訂可辨認資產及負債（包括本國際財務報導準則中衡量原則之少數例外項目）之類型。

認列或衡量原則之例外

21 本國際財務報導準則提供認列與衡量原則之少數例外，第 22 至 31 段明訂例外之特定項目及該等例外之性質。收購者應依第 22 至 31 段之規定處理前述項目，此將導致某些項目：

(a) 依第 11 及 12 段以外之認列條件或依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相異。

(b) 以收購日之公允價值以外之金額衡量。

財團法人 會計研究發展基金會 ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

認列原則之例外

或有負債

22 國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」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，但因下列之原因而未予以認列：

(i) 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

(ii) 該義務之金額無法充分可靠地衡量。

23 國際會計準則第 37 號之規定不適用於決定收購日須認列何項或有負債。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。故與國際會計準則第 37 號之規定相反，收購者應於收購日認列企業合併所承擔之或有負債，即使並非很有可能需要流出具經濟效益之資源以清償該義務。第 56 段提供或有負債後續會計處理之規定。

認列與衡量原則之例外

所得稅

24 收購者應依國際會計準則第 12 號「所得稅」之規定，認列與衡量因企業合併所取得之資產或承擔之負債而產生之遞延所得稅資產或負債。

25 收購者應依國際會計準則第 12 號「所得稅」之規定，處理被收購者於收購日已存在或因收購而產生之暫時性差異及遞轉後期之潛在所得稅影響數。

員工福利

26 收購者應依國際會計準則第 19 號「員工福利」之規定，認列並衡量與被收購者員工福利協議相關之負債（或資產）。

補償性資產

27 企業合併之賣方可能以合約補償收購者與特定資產或負債全部或部分有關之或有事項或不確定性的結果。例如，賣方可能補償收購者因某一或有事項所產生之負債超過特定金額之損失；換言之，賣方將保證收購者之負債不會超過該特定金額。因此，收購者取得一項補償性資產。收購者應於認列被補償項目時，同時認列補償性資產，並以與被補償項目相同之基礎衡量該補償性資產，惟補償性資產須評

財團法人 會計研究發展基金會 ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

估無法回收之備抵評價金額。因此，與補償相關之資產或負債若係於收購日認列並以收購日之公允價值衡量，收購者應於收購日認列補償性資產，並以其收購日之公允價值衡量。對於以公允價值衡量之補償性資產，其與收現性考量有關之未來現金流量不確定性之影響包含於公允價值之衡量，並無須個別設置備抵評價科目（第 B41 段提供相關之應用指引）。

28 在某些情況下，與補償相關之資產或負債可能屬認列或衡量原則之例外。例如，補償可能與某一未於收購日認列之或有負債有關，因該或有負債之公允價值無法於收購日可靠衡量。另外，補償亦可能與某一非以收購日公允價值衡量之資產或負債有關，例如由員工福利所產生者。於前述情況下，補償性資產之認列與衡量應使用與衡量被補償項目一致之假設，並考量管理階層對於補償性資產收現性之評估與任何對被補償金額之合約限制。第 57 段提供補償性資產後續會計處理之指引。

衡量原則之例外

再取回權利

29 收購者對於認列為無形資產之再取回權利，應以相關合約之剩餘期間為基礎衡量其價值，而不論市場參與者於決定其公允價值時是否考量潛在續約之可能性。第 B35 及 B36 段提供相關之應用指引。

股份基礎給付~~報酬~~交易

30 收購者應依國際財務報導準則第 2 號「股份基礎給付」規定之方法（本國際財務報導準則將該方法之結果稱為~~報酬~~股份基礎給付交易之「市價基礎衡量」），於收購日衡量~~因~~被收購者之股份基礎給付交易或以收購者之股份基礎給付~~報酬取代交易替代~~被收購者~~之股份基礎給付報酬而產生~~之股份基礎給付交易相關之負債或權益工具。

待出售資產

31 所取得之非流動資產（或處分群組）若依國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」之規定於收購日分類為待出售，收購者應依該國際財務報導準則第 15 至 18 段之規定，以公允價值減出售成本衡量。

認列與衡量商譽或廉價購買利益

32 收購者應認列收購日之商譽，並以下列(a)超過(b)之金額衡量：

(a) 下列各項目之彙總數：

(i) 依本國際財務報導準則衡量之移轉對價，通常規定為收購日之公允價值

財團法人 會計研究發展基金會 ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

（見第 37 段）；

(ii) 依本國際財務報導準則衡量被收購者非控制權益之金額；及

(iii) 在分階段達成之企業合併中（見第 41 及 42 段），收購者先前已持有被收購者之權益於收購日之公允價值。

(b) 所取得之可辨認資產及承擔之負債於收購日依本國際財務報導準則衡量之淨額。

33 於企業合併中，收購者與被收購者（或其原業主）僅以權益交換者，被收購者權益之收購日公允價值可能較收購者權益之收購日公允價值更能可靠衡量。若然，收購者應以被收購者權益之收購日公允價值決定商譽之金額，而非以其所移轉權益之收購日公允價值決定。於決定沒有移轉對價之企業合併所產生之商譽金額時，收購者應以其持有被收購者權益運用評價技術所決定之收購日公允價值，取代移轉對價之收購日公允價值（第 32 段(a)(i)）。第 B46 至 B49 段提供相關之應用指引。

廉價購買

34 收購者偶爾會以廉價購買之方式進行企業合併，廉價購買係指前述第 32 段(b)之金額超過(a)各項目總和之情況。若應用本準則第 36 段之規定後，超過情況仍然存在，收購者應於收購日將產生之利益列入損益，且該利益應歸屬於收購者。

35 例如，廉價購買可能發生於被迫出售之企業合併中，賣方在壓力下進行該交易。惟第 22 至 31 段所提及特定項目認列與衡量之例外，亦可能導致認列廉價購買利益（或改變已認列利益之金額）。

36 認列廉價購買利益之前，收購者應重評估是否已正確辨認所有取得之資產及所有承擔之負債，且應認列於複核過程中辨認之任何額外資產或負債。收購者後續應就下列所有項目，對本國際財務報導準則規定用於衡量收購日應認列金額之程序，進行複核：

(a) 所取得之可辨認資產及承擔之負債；

(b) 被收購者之非控制權益；

(c) 對分階段達成之企業合併，收購者先前已持有被收購者之權益；及

(d) 移轉之對價。

前述複核之目的係為確保該衡量適當反映已考量收購日當天所有可得之資訊。

移轉對價

37 企業合併之移轉對價應以公允價值衡量，其計算係以收購者所移轉之資產、收購者對被收購者之原業主所產生之負債以及收購者所發行之權益於收購日公允價值之總和。（惟於企業合併移轉對價內，收購者發行用以交換被收購者員工所持有報酬之股份基礎給付報酬之任何部分，應依第 30 段規定而非以公允價值衡量。）對價之可能形式包括現金、其他資產、收購者之業務或子公司、*或有對價*、普通或特別權益工具、選擇權、認股證以及*互助個體*之社員權益。

38 移轉對價可能包括收購者於收購日之帳面金額與公允價值不同之資產或負債（例如非貨幣性資產或收購者之某項業務）。若然，收購者應將所移轉之資產或負債再衡量至收購日之公允價值，並將所產生之利益或損失認列為損益。惟有時移轉之資產或負債於企業合併後仍存在於合併個體中（例如，因該等資產或負債移轉予被收購者而非其原業主），收購者因而仍保留對該等資產或負債之控制。於該情況下，收購者應以收購日前之帳面金額衡量前述之資產或負債，而不得對其於企業合併前及合併後均能控制之資產或負債於損益中認列利益或損失。

或有對價

39 收購者為交換被收購者所移轉之對價，包括因或有對價約定而產生之資產或負債（見第 37 段）。收購者應以收購日之公允價值認列或有對價，以作為交換被收購者而支付移轉對價之一部分。

40 收購者應將支付或有對價之義務分類為負債或權益，分類之基礎應依國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」第 11 段權益工具與金融負債之定義或其他適用之國際財務報導準則。收購者應將符合特定條件時能收回先前所移轉對價之權利分類為資產。第 58 段提供或有對價後續會計處理之指引。

特定類型之企業合併採用收購法之額外指引

分階段達成之企業合併

41 收購者對其取得控制之被收購者，有時於收購日前已持有該被收購者之權益。例如，A 企業於 20X1 年 12 月 31 日已持有 B 企業 35%之非控制權益，A 企業當天額外買進 B 企業 40%之權益，故對 B 企業取得控制。本國際財務報導準則將此類交易稱為分階段達成之企業合併，有時亦稱為分批收購。

42 於分階段達成之企業合併中，收購者應以收購日之公允價值再衡量其先前已持有被收購者之權益，若因而產生任何利益或損失，則認列為損益或其他綜合損益（以適當者）。於先前報導期間，收購者可能已於其他綜合損益中認列被收購者之權益價值變動。若然，其他綜合損益中已認列之金額應按與收購者若直接處分其先

前已持有權益之相同基礎認列。

無移轉對價而達成之企業合併

43 收購者有時沒有移轉對價即對被收購者取得控制。企業合併所採用之收購法會計處理適用於此類合併，該等情況包括：

(a) 被收購者買回足夠數量之本身股份，以使現有投資者（收購者）取得控制。

(b) 收購者先前已擁有被收購者多數之表決權，但因少數股東具否決權而無法控制被收購者，後續少數股東之否決權已失效。

(c) 收購者與被收購者僅依合約而同意合併其業務。收購者沒有移轉對價即換取對被收購者之控制，且於收購日或收購日以前皆未持有被收購者之權益。僅依合約即達成企業合併之例子，包括於釘綁安排中將兩個業務合併或成立兩地掛牌上市公司。

44 僅依合約即達成之企業合併中，收購者應將依本國際財務報導準則認列之被收購者淨資產金額歸屬於被收購者之業主。換言之，由收購者以外之各方所持有之被收購者權益為收購者合併後財務報表之非控制權益，即使導致被收購者之全部權益皆歸屬於非控制權益。

衡量期間

45 若企業合併之原始會計處理於合併發生之報導期間結束日前尚不完整，收購者應於其財務報表中報導尚不完整會計處理項目之暫定金額。於衡量期間，收購者應追溯調整已於收購日認列之暫定金額，以反映所取得有關收購日已存在事實與情況之新資訊（若該事實與情況於收購日已得知，將影響收購日已認列金額之衡量）。於衡量期間，收購者亦應認列因取得有關收購日已存在事實與情況之新資訊而產生額外之資產或負債（若該事實與情況於收購日已得知，將導致認列收購日之該等資產及負債）。收購者一旦取得其所欲得知之收購日已存在事實與情況之資訊，或獲悉無法取得更多資訊時，衡量期間即結束。惟衡量期間自收購日起不得超過一年。

46 衡量期間係指收購日後收購者可調整企業合併所認列暫定金額之期間。衡量期間提供收購者一段可取得必要資訊之合理期間，以依本國際財務報導準則之規定辨認與衡量收購日之下列項目：

(a) 取得之可辨認資產、承擔之負債及被收購者之非控制權益；

(b) 為取得被收購者之移轉對價（或另一用於衡量商譽之金額）；

(c) 於分階段達成之企業合併中，收購者先前已持有被收購者之權益；及

(d) 所產生之商譽或廉價購買利益。

47 收購者於決定收購日後取得之資訊是否應調整已認列之暫定金額或該資訊是否源自收購日後發生之事項時，應考量所有相關因素。相關因素包括取得額外資訊之日期以及收購者是否可辨認調整暫定金額之理由。收購日後隨即取得之資訊相較於數月後始取得之資訊更有可能反映收購日已存在之情況。例如，收購日後隨即出售資產予第三方，除非改變公允價值之某一介入事項得予辨認外，資產出售價款顯著異於收購日所決定之暫定公允價值可能顯示暫定金額有誤。

48 收購者認列可辨認資產（負債）暫定金額之增加（減少），係採取減少（增加）商譽之方式。惟衡量期間所取得之新資訊有時可能導致超過一項資產或負債暫定金額之調整。例如，收購者可能已承擔一項負債以賠償被收購者某一設施事故之相關損害，該事故之一部或全部涵蓋於被收購者責任險保單中。若收購者於衡量期間取得有關該負債於收購日公允價值之新資訊，則因認列該負債暫定金額之變動所導致之商譽金額調整，將與因認列對保險人應收理賠款之暫定金額變動所導致之商譽金額相對調整而抵銷（全部或部分）。

49 於衡量期間，收購者應認列暫定金額之調整，視同企業合併之會計處理已於收購日完成。因此，收購者應視需要而修正財務報表表達之前期比較資訊，包括為完成原始會計處理對折舊、攤銷所作之任何變動或所認列之其他損益影響數。

50 衡量期間結束後，收購者對企業合併會計處理之修正，僅限依國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」更正錯誤。

決定何者為企業合併交易之一部分

51 企業合併之協商開始前，收購者與被收購者可能已存在某一關係或其他協議，或可能於協商過程中訂定與企業合併分離之其他協議（個別交易）。於前述任一情況下，收購者應辨認非屬收購者與被收購者（或其原業主）於企業合併中交換之一部分之金額，亦即非用於交換被收購者之金額。收購者採用收購法認列之部分，應僅限於為取得被收購者所移轉之對價及交換被收購者所取得之資產及承擔之負債。個別交易應依相關國際財務報導準則之規定處理。

52 企業合併前，收購者或其代表，或主要為收購者或合併後個體之利益而非為被收購者（或其原業主）之利益所達成之交易，可能為個別交易。以下列舉不包括於適用收購法之個別交易：

(a) 實質上係結清收購者與被收購者間既存關係之交易；

(b) 酬勞被收購者員工或原業主未來繼續提供勞務之交易；及

(c) 歸還被收購者或其原業主代墊收購者收購相關成本之交易。

財團法人
會計研究發展基金會
ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

第 B50 至 B62 段提供相關之應用指引。

收購相關成本

53 收購相關成本係收購者為進行企業合併而發生之成本。該等成本包括仲介費；顧問、法律、會計、評價與其他專業或諮詢費用；一般行政成本，包括維持內部處理併購業務部門之成本；及登記與發行債務或權益證券之成本。收購者應將收購相關成本於成本發生及勞務取得當期列為費用。惟有一項例外，發行債務或權益證券之成本應依國際會計準則第 32 號及國際~~會計~~財務報導準則第 ~~39~~9 號之規定認列。

後續衡量與會計處理

54 一般而言，收購者對於企業合併所取得之資產、承擔或發生之負債及發行之權益工具，應按各項目之性質，依其他適用之國際財務報導準則作後續之衡量與處理。惟本國際財務報導準則仍對下列於企業合併所取得之資產、承擔或發生之負債及發行之權益工具，提供其後續衡量與會計處理之指引：

(a) 再取回權利；

(b) 認列收購日之或有負債；

(c) 補償性資產；及

(d) 或有對價。

第 B63 段提供相關之應用指引。

再取回權利

55 認列為無形資產之再取回權利應於賦予該權利之合約之剩餘合約期間內攤銷。收購者嗣後出售再取回權利予第三方時，應納入該無形資產之帳面金額，以決定出售利益或損失。

或有負債

56 收購者於企業合併所認列之或有負債，自原始認列至清償、取消或期滿為止，應以下列項目較高者衡量：

(a) 依國際會計準則第 37 號之規定認列之金額；及

(b) 原始認列之金額，如適當時，減除依國際會計準則第 18 號「收入」之規定認列之累計攤銷金額。

本規定不適用於依國際~~會計~~財務報導準則第 ~~39~~9 號之規定處理之合約。

補償性資產

57 於每一後續報導期間結束日，收購者應衡量於收購日認列之補償性資產，其衡量基礎應與被補償負債或資產相同，並考量對補償性資產金額之合約限制；對於後續非以公允價值衡量之補償性資產，須考量管理階層對於該補償性資產收現性之評估。收購者僅於該補償性資產已收現、出售或喪失對其權利時，始應除列該補償性資產。

或有對價

58 收購者於收購日後對於或有對價公允價值變動之認列，可能係因收購者於收購日後始取得該日已存在事實與情況之額外資訊。前述變動依第 45 至 49 段之規定係屬衡量期間之調整。惟若該變動源自收購日後之事項，例如符合盈餘目標、達到特定股價或達成研究及發展計畫之里程碑，則非屬衡量期間調整。收購者對於非屬衡量期間調整之或有對價公允價值變動，應依下列方式處理：

(a) 分類為權益之或有對價不得再衡量，且其後續交割應在權益內調整。

(b) 分類為資產或負債之或有對價：

(i) 為金融工具並屬國際財務報導準則第 9 號~~或國際會計準則第 39 號~~之範圍者，應以公允價值衡量，所產生之任何利益或損失，依所適用之國際財務報導準則第 9 號或國際會計準則第 39 號認列於損益或其他綜合損益。

(ii) 非屬國際財務報導準則第 ~~9 號或國際會計準則第 39~~9 號之範圍者，應依國際會計準則第 37 號或其他適當之國際財務報導準則處理。

揭露

59 對於發生於下列期間之企業合併，收購者應揭露能使財務報表使用者得以評估其性質與財務影響之資訊：

(a) 報導期間當期；或

(b) 報導期間結束日之後，但在通過發布財務報表之前。

60 為符合第 59 段所述之目的，收購者應揭露第 B64 至 B66 段明訂之資訊。

61 對於發生於當期或先前報導期間之企業合併，收購者應揭露能使財務報表使用者得以評估於報導期間當期所認列調整數之財務影響之資訊。

財團法人 會計研究發展基金會 ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

62 為符合第 61 段所述之目的，收購者應揭露第 B67 段明訂之資訊。

63 若本國際財務報導準則或其他國際財務報導準則所規定之特定揭露不符第 59 及 61 段所述目的時，收購者應揭露任何必要之額外資訊以符合前述目的。

生效日及過渡規定

生效日

64 本國際財務報導準則應推延適用於收購日在 2009 年 7 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，並得提前適用。惟本國際財務報導準則僅得於 2007 年 6 月 30 日以後開始之年度報導期間開始日適用。若企業於 2009 年 7 月 1 日前適用本國際財務報導準則，應揭露該事實並應同時適用國際會計準則第 27 號（2008 年修正）。

64A ~~2009 年 11~~[已刪除]

64B 2010 年 5 月發布之「國際財務報導準則之改善」，修正第 19、30 及 B56 段，並新增第 B62A 及 B62B 段之規定。企業應於 2010 年 7 月 1 日以後開始之年度期間適用該等修正內容，並得提前適用。企業若提前適用該等修正內容，應揭露該事實。企業應自首次適用本國際財務報導準則之日起推延適用。

64C 2010 年 5 月發布之「國際財務報導準則之改善」，新增第 65A 至 65E 段之規定。企業應於 2010 年 7 月 1 日以後開始之年度期間適用該等修正內容，並得提前適用。企業若提前適用該等修正內容，應揭露該事實。本修正內容應適用於收購日在本財務報導準則（2008 年發布）適用前之企業合併所產生之或有對價餘額。

64D 2010 年 10 月發布之國際財務報導準則第 9 號修正第 16、42、53、56 及 58(b)段之規定，並刪除第 64 A 段之規定。企業應於適用 2010 年 10 發布之國際財務報導準則第 9 號時，同時適用該等修正內容。

過渡規定

65 收購日在本國際財務報導準則適用前之企業合併，其所產生之資產或負債不得於本國際財務報導準則適用時調整。

65A 收購日在企業首次適用本國際財務報導準則（2008 年發布）之日前之企業合併所產生之或有對價餘額，於首次適用本國際財務報導準則時，不得予以調整。第 65B 至 65E 段應適用於該等餘額之後續會計處理。第 65B 至 65E 段不得適用於收購日在企業首次適用本國際財務報導準則（2008 年發布）以後之企業合併所產生或有對價餘額之會計處理。第 65B 至 65E 段中之企業合併專指收購日在適用本國際財

務報導準則（2008 年發布）前之企業合併。

65B 若企業合併協議提供調整取決於未來事項之合併成本，若該調整很有可能發生且能可靠衡量，收購者應於收購日將該調整之金額納入合併成本。

65C 企業合併協議可能允許調整取決於一個或多個未來事項之合併成本。例如，該調整可能取決於未來期間維持或達成特定之利潤水準，或取決於所發行工具之市價是否維持。通常在作合併之原始會計處理時，有可能估計此調整之金額而不損及資訊之可靠性，即使存在某些不確定性。若未來事項不發生或該估計需予修改，企業合併之成本應因此而予以調整。

65D 惟當企業合併協議提供此一調整時，若該調整並非很有可能或無法可靠衡量，則其不包括在合併原始會計處理時之合併成本中。若該調整後續變成很有可能且能可靠衡量，則額外之對價應視為對合併成本之調整。

65E 在某些情況下，收購者可能後續須給付予賣方，以補償因收購者換取對被收購者之控制而導致賣方所給予資產、所發行權益工具或所發生或承擔負債之價值減少。例如下列情況時：當收購者保證作為企業合併部分成本所發行權益或債務工具之市價而須額外發行權益或債務工具以回復原始決定之成本。在此情況下，不得認列企業合併成本之增加。就權益工具而言，額外給付之公允價值係被歸屬於原始發行工具之價值同額減少所抵銷。就債務工具而言，額外給付被視為原始發行時溢價之減少或折價之增加。

66 尚未適用國際財務報導準則第 3 號之個體（例如互助個體）曾採用購買法處理一個或多個之企業合併者，應適用第 B68 及 B69 段之過渡規定。

所得稅

67 收購日於本國際財務報導準則適用前之企業合併，收購者應推延適用國際會計準則第 12 號第 68 段（已被本國際財務報導準則修正）之規定。亦即對遞延所得稅資產先前認列之變動，收購者不得調整先前企業合併之會計處理。惟自本國際財務報導準則之適用日起，收購者對遞延所得稅資產之變動，應認列為損益之調整（或依國際會計準則第 12 號之規定，認列於損益之外）。

國際財務報導準則第 3 號（2004 年）之撤銷

68 本國際財務報導準則取代國際財務報導準則第 3 號「企業合併」（2004 年發布）。

財團法人
會計研究發展基金會
ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

附錄 A

用語定義

本附錄係屬本國際財務報導準則之一部分。

被收購者 **收購者**在**企業合併**中取得控制之一個或多個業務。

收購者 對**被收購者**取得控制之個體。

收購日 **收購者對被收購者取得控制之日。**

業務 能被經營與管理之活動及資產組合，其目的係為直接提供報酬予投資者或其他業主、社員或參與者，報酬之形式包括股利、較低之成本或其他經濟利益。

企業合併 **收購者**對一個或多個**業務**取得控制之交易或其他事項。有時稱為「真實併購」或「對等併購」之交易，亦為本國際財務報導準則所稱之**企業合併**。

或有對價 通常係指若特定事項於未來發生或符合若干條件時，**收購者**須移轉額外資產或**權益**予**被收購者**原業主之義務，以作為對**被收購者**取得**控制**之對價的一部分。但若符合某些特定條件時，或有對價可能亦賦予**收購者**收回先前移轉對價之權利。

控制 主導某一個體之財務及營運政策之權力，以從其活動中獲取利益。

權益 就本國際財務報導準則之目的而言，*權益*泛指投資者擁有之個體之所有權權益以及**互助個體**之業主、社員或參與者權益。

公允價值 在公平交易下，已充分了解並有成交意願之雙方據以達成資產交換或負債清償之金額。

商譽 一項代表自**企業合併**取得之其他資產所產生之未個別辨認及單獨認列未來經濟效益之資產。

可辨認 資產若符合下列條件之一時，係*可辨認*：

(a) 係可分離，亦即可與企業分離或區分並可個別或隨相關合約、可辨認資產或負債出售、移轉、授權、出租或交換，而不論企業是否意圖從事前述交易；或

(b) 係由合約或其他法定權利所產生，而不論該等權利是否可移轉或是否可與企業或其他權利及義務分離。

無形資產　無實體形式之**可辨認**非貨幣性資產。

互助個體　將股利、較低之成本或其他經濟利益直接給予**業主**、社員或參與者之個體，而非投資者擁有之個體。例如相互保險公司、信用貸款組織以及合作社等，皆為互助個體。

非控制權益　子公司之權益中非直接或間接歸屬於母公司之部分。

業主　就本國際財務報導準則之目的而言，*業主*泛指投資者擁有之個體之**權益**持有者及**互助個體**之業主、社員或參與者。

僅供參考

附錄 B

應用指引

本附錄係屬本國際財務報導準則之一部分。

共同控制下個體之企業合併（第 2 段(c)之應用）

B1 本國際財務報導準則不適用於共同控制下個體或業務之企業合併。涉及共同控制下個體或業務之企業合併係指於企業合併前及合併後，所有參與合併之個體或業務最終均由相同之一方或多方所控制，且該控制並非暫時性。

B2 一群個人基於合約協議之結果而集體擁有主導某一個體財務及營運政策之權力，俾從其活動中獲取利益者，應視為控制該個體。因此，當同一群個人基於合約協議之結果而有最終之集體權力以主導每一參與合併個體之財務及營運政策，俾從其活動中獲取利益，且前述之最終集體權力非為暫時性者，該企業合併非屬本國際財務報導準則之範圍。

B3 企業可能被個人或依合約協議集體行動之一群個人所控制，且該個人或該群個人可能不須遵循國際財務報導準則之財務報導規定。因此，對於被視為涉及共同控制下個體之企業合併，各參與合併個體無須納入同一合併財務報表中。

B4 企業合併前及合併後，每一參與合併個體非控制權益之多寡與決定是否為涉及共同控制下個體之合併並不攸關。同樣地，某一參與合併個體係已被排除納入合併財務報表之子公司，該事實與決定是否為涉及共同控制下個體之合併亦不攸關。

辨認企業合併（第 3 段之應用）

B5 本國際財務報導準則將企業合併定義為收購者對一個或多個業務取得控制之交易或其他事項。收購者可透過多種方式對被收購者取得控制，例如：

(a) 移轉現金、約當現金或其他資產（包括組成某一業務之淨資產）；

(b) 發生負債；

(c) 發行權益；

(d) 提供超過一類型之對價；或

(e) 未移轉對價，包括僅依合約約定（見第 43 段）。

B6 企業合併可能為了法律、稅務或其他理由而以不同方式建構，包括但不限於下列方式：

(a) 一個或多個業務成為收購者之子公司，或一個或多個業務之淨資產依法併入收購者；

(b) 一參與合併個體移轉其淨資產（或該個體之業主移轉其權益）給另一參與合併個體（或其業主）；

(c) 所有參與合併個體移轉其淨資產（或各合併個體之業主移轉其權益）予一個新成立之個體（有時亦稱為一項捲併或創併交易）；或

(d) 某一參與合併個體之一群原業主對合併後個體取得控制。

業務之定義（第 3 段之應用）

B7 一項業務包括投入及處理投入之過程，而有能力創造產出。雖然業務通常有產出，惟就一完整組合而言，產出非屬符合業務定義之要件。一項業務之三要素，定義如下：

(a) **投入**：經由一個或多個過程後，可創造或有能力創造產出之經濟資源。例如包括非流動資產（包括無形資產或使用非流動資產之權利）、智慧財產權、取得必要原料或權利之能力，以及員工。

(b) **過程**：處理投入以創造或有能力創造產出之系統、標準、協定、慣例或規則。例如策略管理程序、作業程序及資源管理程序。此等過程通常會予以書面化，但具有必要技術及經驗之組織員工，依規則與慣例亦可能提供能處理投入以創造產出之必要過程（會計、帳單、薪工及其他行政系統通常非屬創造產出之過程）。

(c) **產出**：投入及處理該等投入之過程所產生之結果，可提供或有能力提供報酬直接予投資者或其他業主、社員或參與者，該報酬之形式包括股利、較低之成本或其他經濟利益。

B8 為能達成定義中所述目的之經營與管理，一完整活動及資產組合需要兩項基本要素—投入及處理該等投入之過程，兩者共同用以創造或將用以創造產出。但如市場參與者有能力收購業務且繼續提供產出，例如將業務與其原有之投入及過程整合，則業務不必包括賣方用於經營該業務之所有投入或過程。

B9 一項業務組成要素之性質隨所屬產業及企業營運（活動）結構（包括企業之發展階段）而異。已設立完成之業務通常有許多不同種類之投入、過程及產出，而新

財團法人 會計研究發展基金會 ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

業務通常僅有極少之投入及過程，且有時僅有單一產出（產品）。幾乎所有業務都有負債，但業務未必會有負債。

B10 一個處於發展階段之完整活動及資產組合可能尚無產出。若無確定產出，收購者應考量其他因素，以判斷該組合是否為一項業務。該等因素包括（但不限於）該組合是否：

(a) 已開始進行所規劃之主要活動；

(b) 擁有員工、智慧財產權、其他投入及處理該等投入之過程；

(c) 正在進行生產產出之計畫；及

(d) 有能力取得將購買其產出之顧客。

一個處於發展階段之特定完整活動及資產組合是否符合業務之定義，前述所有因素無須同時具備。

B11 決定特定之資產及活動組合是否為業務時，應依據該完整組合是否能由市場參與者將其當作業務經營及管理而定。因此，於評估特定組合是否為一項業務時，與賣方是否將該組合當作業務經營或收購者是否意圖將該組合當作業務經營並非攸關。

B12 若無反證，一組存有商譽之特定資產及活動組合應推定為一項業務。惟業務未必會有商譽。

辨認收購者（第 6 及 7 段之應用）

B13 企業應依國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」之規定辨認收購者（亦即對被收購者取得控制之個體）。若企業合併已發生，但依國際會計準則第 27 號之規定無法明確辨認參與合併之個體中何者為收購者，應依第 B14 至 B18 段所述之因素作出決定。

B14 企業合併若主要係透過移轉現金、其他資產或產生負債而達成者，收購者通常為移轉現金、其他資產或產生負債之個體。

B15 企業合併若主要係透過交換權益而達成者，收購者通常為發行本身權益之個體。惟在某些企業合併（通常被稱為「反向收購」）中，發行權益之個體為被收購者。第 B19 至 B27 段提供反向收購會計處理之指引。透過交換權益而達成之企業合併，辨認收購者時應考量其他相關之事實及情況，包括：

(a) *企業合併後個體中之相對表決權*：某一參與合併個體之業主群體所保留或取

得合併後個體之最大比例表決權者，通常為收購者。於確定那一業主群體保留或取得最大比例表決權時，企業應考慮是否存有任何異常或特殊投票協議與選擇權、認股證或可轉換證券。

(b) *若無其他業主或有組織之業主群體擁有重大表決權時，合併後個體中存在一相對多數之少數表決權*：參與合併個體之單一業主或有組織之業主群體擁有合併後個體最多之少數表決權者，通常為收購者。

(c) *合併後個體治理單位之組成*：參與合併個體之業主有能力選任、指派或解任合併後個體治理單位多數成員者，通常為收購者。

(d) *合併後個體高階管理階層之組成*：參與合併個體之（原）管理階層掌控該合併後個體之管理階層者，通常為收購者。

(e) *權益交換之條款*：參與合併個體支付超過其他參與合併個體合併前權益公允價值之溢價者，通常為收購者。

B16 參與合併個體中，相對規模（例如以資產、收入或利潤衡量）顯著大於其他參與合併個體者，通常為收購者。

B17 企業合併如涉及超過兩個體，判斷收購者時應於考量其他因素之同時，考慮參與合併個體中何者為合併之發起者，以及參與合併個體之相對規模。

B18 為達成企業合併而新設之個體，未必為收購者。若新個體係為發行權益以進行企業合併而設立，則應適用第 B13 至 B17 段之指引，將企業合併前已存在之某一參與合併個體辨認為收購者。反之，若新設個體以移轉現金、其他資產或產生負債作為對價，則該個體可能為收購者。

反向收購

B19 依第 B13 至 B18 段之指引，因會計處理之目的而將發行證券之個體（法律上收購者）辨認為被收購者時，即發生反向收購。對被視為反向收購之交易而言，權益被其他個體取得之個體（法律上被收購者）必屬會計目的之收購者。例如，反向收購有時發生於非公開發行公司欲成為公開發行公司，但不願申報其權益股份時。為達此目標，非公開發行公司可安排一家公開發行公司取得其權益，並以公開發行公司之權益作為交換。於本例中，因公開發行公司發行本身之權益，故為**法律上收購者**；而因非公開發行公司之權益被其他個體取得，故為**法律上被收購者**。惟應用第 B13 至 B18 段之指引，將導致下列結果產生：

(a) 基於會計處理之目的，將公開發行公司辨認為**被收購者**（會計上被收購者）；及

財團法人 會計研究發展基金會 ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

(b) 基於會計處理之目的，將非公開發行公司辨認為**收購者**（會計上收購者）。

對被視為反向收購而進行會計處理之交易而言，會計上被收購者必須符合業務之定義，且應適用本國際財務報導準則所有認列及衡量之原則，包括商譽認列之規定。

衡量移轉對價

B20 反向收購中，會計上收購者通常不會發行對價予被收購者，而通常係由會計上被收購者發行其股份予會計上收購者之業主。因此，會計上收購者為取得會計上被收購者權益而支付之移轉對價之收購日公允價值，應基於為使法律上母公司之業主擁有與反向收購後產生之合併後個體相同比例之權益，法律上子公司假使須發行權益之數量。依前述方法所計算權益數量之公允價值，可作為交換被收購者之移轉對價公允價值。

合併財務報表之編製與表達

B21 反向收購後編製之合併財務報表係以法律上母公司（會計上被收購者）之名義所發布，但須於附註中敘明為法律上子公司（會計上收購者）財務報表之延續，但有一項調整，即應追溯調整會計上收購者之法定資本以反映會計上被收購者之法定資本。該調整係為反映法律上母公司（會計上被收購者）之資本。該等合併財務報表中所表達之比較資訊亦應追溯調整，以反映法律上母公司（會計上被收購者）之法定資本。

B22 因合併財務報表代表法律上子公司財務報表之延續（除資本結構外），故合併財務報表反映：

(a) 法律上子公司（會計上收購者）按合併前帳面金額認列與衡量之資產及負債。

(b) 法律上母公司（會計上被收購者）按本國際財務報導準則認列與衡量之資產及負債。

(c) 法律上子公司（會計上收購者）企業合併**前**之保留盈餘及其他權益餘額。

(d) 合併財務報表中認列為已發行權益之金額，係以法律上子公司（會計上收購者）於企業合併前發行流通在外之已發行權益，加上法律上母公司（會計上被收購者）依本國際財務報導準則所決定之公允價值。惟權益結構（即發行權益之數量及種類）係反映法律上母公司（會計上被收購者）之權益結構，包括法律上母公司（會計上被收購者）為達成企業合併所發行之權益。因此，法律上子公司（會計上收購者）之權益結構應按合併協議確立之換股比例重編，以反映法律上母公司（會計上被收購者）於反向收購中發行之股數。

(e) 非控制權益在法律上子公司（會計上收購者）合併前保留盈餘及其他權益帳面金額所佔比例（如第 B23 及 B24 段所述）。

非控制權益

B23 反向收購中，法律上被收購者（會計上收購者）之部分業主可能未以其權益交換法律上母公司（會計上被收購者）之權益。此類業主在反向收購後之合併財務報表中被視為非控制權益，係因該等法律上被收購者業主未以其權益交換法律上收購者之權益，故僅對法律上被收購者（而非對合併後個體）之經營結果及淨資產擁有權益。反之，雖然法律上收購者為會計目的之被收購者，但法律上收購者之業主對合併後個體之經營結果及淨資產仍擁有權益。

B24 法律上被收購者之資產及負債於合併財務報表中係按合併前帳面金額認列及衡量（見第 B22 段(a)）。因此，反向收購之非控制權益反映非控制股東持有之權益佔法律上被收購者合併前淨資產帳面金額之權益份額，即使於其他合併形式下之非控制權益係按收購日之公允價值衡量。

每股盈餘

B25 如第 B22 段(d)所述，反向收購後合併財務報表之權益結構係反映法律上收購者(會計上被收購者）之權益結構，包括法律上收購者為達成企業合併所發行之權益。

B26 計算反向收購發生當期流通在外普通股加權平均股數（計算每股盈餘之分母）之方式如下：

(a) 該期間開始日至收購日之流通在外普通股股數之計算，應按該期間法律上被收購者（會計上收購者）之流通在外普通股加權平均股數乘以併購協議確立之換股比率；及

(b) 收購日至該期間結束日之流通在外普通股股數為該期間法律上收購者（會計上被收購者）之流通在外普通股實際股數。

B27 反向收購後，合併財務報表所表達收購日前各比較期間之基本每股盈餘，其計算應以下列(a)除以(b)：

(a) 法律上被收購者各期可歸屬於普通股股東之損益。

(b) 法律上被收購者之歷史流通在外普通股加權平均股數乘以合併協議確立之換股比率。

認列特定取得之資產及承擔之負債（第 10 至 13 段之應用）

營業租賃

B28　若被收購者為營業租賃之承租人時，收購者不得認列有關營業租賃之資產或負債，惟第 B29 及 B30 段之規定除外。

B29　收購者應決定被收購者為承租人之各項營業租賃條款為有利或不利。若營業租賃之條款較市場條款有利，收購者應認列無形資產；若該條款較市場條款不利，應認列負債。第 B42 段提供被收購者為營業租賃出租人時，其資產於收購日公允價值之衡量指引。

B30　可辨認無形資產可能與營業租賃相關，此可由市場參與者願意為該租賃支付代價所證明（即使該租賃係依市場條款）。例如，機場登機門或主要購物商場零售攤位之租賃可提供進入市場之途徑，或符合可辨認無形資產條件之其他未來經濟效益（如客戶關係）。在此情況下，收購者應依第 B31 段認列相關之可辨認無形資產。

無形資產

B31　收購者於企業合併所取得之可辨認無形資產應與商譽分別認列。無形資產若符合可分離性條件，或合約或法定條件，即屬可辨認。

B32　無形資產若符合合約或法定條件即屬可辨認，即使該資產不可移轉或不可與被收購者或其他權利及義務分離。例如：

(a)　被收購者以營業租賃之方式承租一項生產用設備，其租賃條款較市場條款有利。該等租賃條款明確禁止移轉該租賃（透過出售或轉租）。即使收購者無法透過出售或其他方式移轉該租賃合約，租賃條款與相同或類似項目於現時市場交易條款相較為有利之金額，即為符合合約或法定條件而可與商譽分別認列之無形資產。

(b)　被收購者擁有並經營一座核能發電廠。該發電廠之營運執照為符合合約或法定條件而可與商譽分別認列之無形資產，即使收購者無法將該執照與所取得之發電廠分別出售或移轉。若該發電廠與其營運執照具有類似之耐用年限，收購者得基於財務報導之目的而將該營運執照之公允價值與發電廠之公允價值認列為單一資產。

(c)　被收購者擁有一項技術專利。被收購者已將該專利授權予他方於國內市場以外之地區專屬使用，以換取特定比例之未來海外收入。即使個別出售或交換該專利及相關授權協議於實務上不可行，該技術專利及相關授權協議皆符合合約或法定條件而可與商譽分別認列。

B33　可分離性條件係指所取得之無形資產可與被收購者分離或區分，並個別或隨相關

合約、可辨認資產或負債出售、移轉、授權、出租或交換。收購者得以出售、授權或交換其他有價物品之無形資產，即使收購者並無意圖將其出售、授權或交換，亦符合可分離性條件。若有證據顯示與所取得無形資產同類或類似種類資產之交換交易存在，即使該等交易非經常發生，且無論收購者是否參與前述交易，該取得之無形資產仍符合可分離性條件。例如，客戶與訂戶名單經常授權予他人，故符合可分離性條件。即使被收購者確信其客戶名單有不同於其他客戶名單之特性，然客戶名單經常被授權予他人之事實通常即表示所取得之客戶名單符合可分離性條件。惟企業合併所取得之客戶名單若因保密條款或其他協議禁止企業將客戶資訊出售、出租或交換者，則不符合可分離性條件。

B34 合併取得之無形資產若無法個別與被收購者或合併後個體分離，但可隨相關合約、可辨認資產或負債而分離，仍符合可分離性條件。例如：

(a) 市場參與者於可觀察之交換交易中，交換存款負債及相關存款戶關係之無形資產。因此，收購者應與商譽分別認列存款戶關係之無形資產。

(b) 被收購者擁有一項註冊商標及用於製造該商標產品之專門技術（已書面化但未申請專利）。若欲移轉商標權之所有權，所有權人應將製造與原所有人相同之產品或服務之所有必要事物，移轉予新所有權人。若出售相關商標權，因前述未申請專利之專門技術須與被收購者或合併後個體分離並出售，故其符合可分離性條件。

再取回權利

B35 於企業合併中，收購者可能重新取得其先前授予被收購者之某項權利，該權利授權被收購者可使用一項或多項收購者之已認列或未認列資產。該等權利之例子包括：於特許權協議中授權使用收購者商標名稱之權利，或於技術授權協議中授權使用收購者技術之權利。再取回權利係一項可辨認無形資產，收購者應將其與商譽分別認列。第 29 段提供衡量再取回權利相關指引，而第 55 段則提供再取回權利後續會計處理之指引。

B36 若產生再取回權利之合約條款相對於相同或類似項目之現時市場交易條款係較有利或較不利，收購者應認列清償利益或損失。第 B52 段提供衡量該清償利益或損失之指引。

不可辨認之已組合之勞動力與其他項目

B37 收購者將所取得於收購日不可辨認無形資產之價值納入商譽。例如，收購者可能將價值歸屬於現存之已組合之勞動力，已組合之勞動力係指可使收購者自收購日起繼續經營所取得業務之現有員工組成。已組合之勞動力不代表技術熟練勞動力之智慧資本—被收購者之員工應用於工作上之（通常係專業）知識及經驗。因已

財團法人
會計研究發展基金會
ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

組合之勞動力不是一項可與商譽分別認列之可辨認資產，故任何歸屬於已組合之勞動力之價值皆納入商譽。

B38 收購者亦將收購日歸屬於不符合資產定義項目之價值納入商譽。例如，收購者可能將價值歸屬於被收購者於收購日時與預期新客戶交涉中之潛在合約。因為該等潛在合約本身於收購日仍非資產，故收購者不得將其與商譽分別認列。收購者後續亦不得因收購日後發生之事項，而將該等合約之價值重分類為商譽以外之類別。惟收購者應評估合併後不久所發生事項之相關事實及情況，以決定可單獨認列之無形資產是否於收購日已存在。

B39 收購者對企業合併所取得之無形資產，於原始認列後應依國際會計準則第 38 號「無形資產」之規定處理。惟國際會計準則第 38 號第 3 段規定，某些取得之無形資產，其於原始認列後之會計處理應依其他國際財務報導準則處理。

B40 無形資產係依可辨認性條件決定是否應與商譽分別認列。惟該條件並未對無形資產之公允價值衡量提供指引，亦未限制估計該無形資產公允價值所採用之假設。例如，收購者可能將市場參與者衡量公允價值所考量之假設納入考慮，如對未來合約展期之預期。合約之展期本身符合可辨認性條件則並非必要。（惟對於企業合併所認列再取回權利，第 29 段訂定此類權利公允價值衡量原則之例外）。國際會計準則第 38 號第 36 及 37 段提供決定無形資產是否應與其他無形資產或有形資產併入單一科目單位之指引。

衡量被收購者之特定可辨認資產及非控制權益之公允價值（第18及19段之應用）

現金流量不確定之資產（備抵評價）

B41 對於企業合併所取得且以收購日公允價值衡量之資產，收購者不得於收購日認列個別之備抵評價科目，因未來現金流量不確定性之影響已包含於公允價值之衡量中。例如，因本國際財務報導準則規定收購者應以收購日之公允價值衡量所取得之應收款（包括放款），故對於收購日已認定為無法收現之合約現金流量，收購者不得認列個別之備抵評價科目。

被收購者為出租人之營業租賃資產

B42 對於被收購者為出租人之營業租賃資產（例如建築物或專利權），收購者於衡量該資產之收購日公允價值時，應將租賃條款納入考量。換言之，若營業租賃之條款相對於市場條款較為有利或不利時，收購者不得如第 B29 段關於被收購者為承

租人之租賃相關規定認列個別之資產或負債。

收購者意圖不使用之資產或以不同於其他市場參與者之方式使用之資產

B43 收購者可能基於競爭或其他理由，意圖不使用所取得之資產，例如研究及發展之無形資產；或可能意圖以不同於其他市場參與者之方式使用該資產。儘管如此，收購者應依其他市場參與者之用途所決定之公允價值衡量該資產。

被收購者之非控制權益

B44 本國際財務報導準則允許收購者以收購日之公允價值衡量被收購者之非控制權益。收購者有時能以收購者所未持有股份之活絡市場價格為基礎，衡量非控制權益之收購日公允價值。惟在其他情況下，股份之活絡市場價格可能無法取得。於該等情況下，收購者可使用其他評價技術衡量非控制權益之公允價值。

B45 收購者所持有之被收購者權益及非控制權益之每股公允價值可能不同。主要之差異可能係收購者所持有被收購者權益之每股公允價值包括控制權溢價；或反之，非控制權益之每股公允價值則包括因缺乏控制權之折價（亦稱為少數股權折價）。

衡量商譽或廉價購買利益

使用評價技術衡量收購者所持有被收購者權益之收購日公允價值（第 33 段之應用）

B46 於無移轉對價而完成之企業合併中，收購者應以其持有被收購者權益之收購日公允價值，代替移轉對價之收購日公允價值，用以衡量商譽或廉價購買利益（見第 32 至 34 段）。收購者應使用一種或多種適合當時情況且可取得足夠資料之評價技術，衡量其所持有被收購者權益之收購日公允價值。若使用超過一種評價技術，收購者應考量所採用輸入值之攸關性與可靠性以及可取得資料之範圍，以評估各種技術之結果。

互助個體合併採用收購法之特殊考量（第 33 段之應用）

B47 當兩個互助個體合併時，被收購者之權益或社員權益之公允價值（或被收購者之公允價值）可能較收購者所移轉社員權益之公允價值更能可靠衡量。在此情況下，第 33 段規定收購者應使用被收購者權益之收購日公允價值決定商譽之金額，而非

使用作為對價而移轉之收購者權益之收購日公允價值。此外，互助個體合併之收購者應於其財務狀況表中，將被收購者之淨資產認列為資本或權益之直接加項，而非保留盈餘之加項，此作法與其他類型之個體採用收購法之方式一致。

B48 雖然互助個體在很多方面與其他業務類似，但互助個體擁有獨特之特性，主要係因其社員既為顧客亦為業主。互助個體之社員通常預期從其社員身份中獲得利益，該利益之形式通常為商品與服務所支付費用之減少或社員股息。每位社員所分得之社員股息比例通常依據當年度社員與互助個體往來之業務量決定。

B49 互助個體之公允價值衡量，應包括市場參與者對社員未來利益所作之假設，以及市場參與者對於該互助個體所作之其他攸關假設。例如，採用估計現金流量模式以決定互助個體之公允價值。作為該模式輸入值之現金流量應基於互助個體之預期現金流量，該現金流量可能須反映因社員利益（如商品與服務所支付費用之減少）而產生之減少。

決定何者為企業合併交易之一部分（第51及52段之應用）

B50 收購者應考量下列因素（該等因素間不互相排斥，個別亦不具決定性），以決定一項交易是否係為取得被收購者而交換之一部分或該交易是否與企業合併各自獨立：

(a) **交易之理由**：了解合併各方（收購者與被收購者及其業主、董事與管理階層—及其代理人）進行特定交易或安排之理由，可能有助於了解該交易是否為移轉對價、取得資產或承擔負債之一部分。例如若交易主要係為收購者或合併後個體之利益所安排，而非主要為被收購者或其合併前原業主之利益，則該交易所支付之價格（以及相關之資產或負債）較不可能係為取得被收購者而交換之一部分。因此，收購者應將該交易與企業合併分別處理。

(b) **交易之發起者**：了解交易之發起者可能亦有助於了解該交易是否係為取得被收購者而交換之一部分。例如，由收購者發起之交易或其他事項可能以提供未來經濟利益予收購者或合併後個體為目的，而被收購者或其合併前之原業主僅能獲得極少利益或未獲得任何利益。另一方面，由被收購者或其原業主發起之交易或安排則較不可能以收購者或合併後個體之利益為目的，而較可能為企業合併交易之一部分。

(c) **交易之時點**：交易之時點也可能有助於了解該交易是否係為取得被收購者而交換之一部分。例如，於企業合併條款協商期間發生之收購者與被收購者間之交易，可能係為企業合併之意圖而開始進行，以提供未來經濟利益予收購者或合併後個體。若然，被收購者或其企業合併前之原業主除身為合併後個

體之一部分而獲得利益外，可能僅從該交易獲得極少利益或未獲得任何利益。

企業合併之收購者與被收購者間既存關係之有效結清（第 52 段(a)之應用）

B51 收購者與被收購者於意圖進行企業合併前可能已存在某種關係，於本準則中稱為「既存關係」。收購者與被收購者間之既存關係可能屬合約性質（例如供應商與客戶或授權者與被授權者）或非合約性質（例如原告與被告）。

B52 企業合併若有效結清收購者與被收購者之既存關係，收購者應依下列方式衡量並認列損益：

(a) 對一既存之非合約性質關係（如訴訟），以公允價值衡量。

(b) 對一既存之合約性質關係，以(i)及(ii)較低者衡量：

(i) 從收購者之觀點而言，該合約相對於相同或類似項目之現時市場交易條款較有利或較不利之金額。（不利合約係指該合約條款相對於市場交易條款較不利者，但其未必為虧損性合約，虧損性合約係指其義務履行所不可避免之成本超過預期從該合約獲得之經濟效益。）

(ii) 依合約結清條款規定，合約中不利之一方結清合約之金額。

若(ii)之金額低於(i)時，其差額應計入企業合併會計處理之一部分。

已認列損益之金額可能部分取決於收購者先前是否已認列相關之資產或負債，因而報導之損益可能異於應用前述規定計算之金額。

B53 既存關係可能為收購者認列為一項再取回權利之合約。若該合約涵蓋之條款相對於相同或類似項目於現時市場交易之價格較有利或較不利時，收購者應認列有效結清該合約之損益（與企業合併分別認列），並依第 B52 段之規定衡量。

對員工或賣方股東之或有給付約定（第 52 段(b)之應用）

B54 對員工或賣方股東之或有給付約定是否為企業合併之或有對價或個別交易，應視該約定之性質而定。了解收購協議包含或有給付條款之原因、該約定由何方發起以及交易各方何時開始進行該約定，可能有助於評估該約定之性質。

B55 若無法確定對員工或賣方股東之給付約定係為取得被收購者而交換之一部分或係與企業合併獨立之個別交易，則收購者應考量下列指標：

(a) *持續聘雇*：使賣方股東成為重要員工之持續聘雇條款，可能為或有對價約定

財團法人 會計研究發展基金會 ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

之實質指標。持續聘雇之相關條款可能包含在聘雇協議、收購協議或其他文件中。或有對價約定若於聘雇終止時即自動喪失給付，屬合併後提供勞務之酬勞。或有給付約定若不受聘雇終止影響，可能表示該或有給付係額外之對價而非酬勞。

(b) *持續聘雇之期間*：若要求之聘雇期間與或有給付期間相同或更長者，此事實可能表示該或有給付實質上為酬勞。

(c) *酬勞之水準*：相較於合併後個體之其他重要員工，員工酬勞（不含或有給付）若屬合理水準時，可能表示該或有給付為額外對價而非酬勞。

(d) *對員工之增額給付*：相較於成為合併後個體員工之賣方股東，若未成為員工之賣方股東收到較低之每股或有給付，此事實可能表示成為員工之賣方股東所收到或有給付之增額金額為酬勞。

(e) *擁有之股數*：繼續作為重要員工之賣方股東所擁有之相對股數可能是決定或有對價約定之實質指標。例如，若擁有被收購者幾乎所有股份之賣方股東持續作為重要員工，此事實可能表示該約定實質上為意圖提供合併後勞務酬勞之分紅約定。另外，若持續作為重要員工之賣方股東僅擁有被收購者之少數股份，且所有賣方股東收到之每股或有對價相同，此事實可能表示該或有給付為額外之對價。持續作為重要員工之賣方股東之關係人（例如家庭成員）所持有收購前之所有權權益，應一併納入考量。

(f) *與評價之連結*：若收購日之原始移轉對價係根據對被收購者評價結果區間之低端值，且決定或有對價之公式與該評價方法相關，則此事實可能代表該或有給付為額外之對價。另外，若該或有給付之公式與以前之分紅約定一致，此事實可能表示該約定實質上為提供酬勞。

(g) *決定對價之公式*：決定或有給付之公式可能有助於評估該約定之實質。例如，若或有給付係基於盈餘之倍數而定，可能代表該義務為企業合併之或有對價，且該公式係用以建立或確認被收購者之公允價值。反之，為盈餘一特定比率之或有給付，可能代表該義務為就員工所提供之勞務給予酬勞之分紅約定。

(h) *其他協議及議題*：與賣方股東之其他約定條款（例如競業禁止協議、待履行合約、諮詢合約及不動產租賃協議）以及或有給付之所得稅處理，可能表示或有給付係歸屬於收購對價以外之其他事項。例如，收購者可能與一重要賣方股東簽訂一項與收購有關之不動產租賃約定。若租賃合約明訂之租賃給付顯著低於市價，則個別或有給付約定要求給予出租人（賣方股東）之部分或全部或有給付，實質上可能為使用租賃不動產之給付，收購者應將其單獨認

列於其合併後之財務報表。反之，若租賃合約明訂之租賃給付與該租賃不動產之市場條款一致，則對賣方股東之或有給付約定可能為企業合併之或有對價。

用以交換被收購者員工所持有報酬之收購者股份基礎給付報酬（第 52 段(b)之應用）

B56 收購者可能以其本身之股份基礎給付報酬（替代性報酬）[*]交換被收購者員工所持有之報酬。依國際財務報導準則第 2 號「股份基礎給付」之規定，與企業合併相關之股票選擇權或其他股份基礎給付報酬之交換，應視為股份基礎給付報酬之修改。若收購者~~有義務交換~~替代被收購者之報酬，則以市價基礎衡量之收購者替代性報酬之全部或部分，應納入企業合併移轉對價之衡量中。~~若被收購者或其員工有能力執行替代性報酬，即表示收購者有義務交換被收購者之報酬。例如，就適用本規定之目的而言，若替代性報酬已規定於下列各項之一時，則收購者負有交換被收購者報酬之義務：~~第 B57 至 B62 段對於如何分攤市價基礎衡量提供指引。

惟在被收購者之報酬將因企業合併而失效且當收購者並無義務但仍替代被收購者之報酬之情況下，依國際財務報導準則第 2 號之規定，以市價基礎衡量之替代性報酬應全數於合併後財務報表中認列為酬勞成本。換言之，企業合併移轉對價之衡量不應包括該等以市價基礎衡量之替代性報酬。若被收購者或其員工有能力執行替代，則收購者有義務替代被收購者之報酬。例如，就適用本指引之目的而言，若替代性報酬已規定於下列各項之一時，則收購者有義務替代被收購者之報酬：

(a) 收購協議之條款；

(b) 被收購者報酬之條款；或

(c) 適用之法規。

~~在某些情況下，被收購者之報酬可能因企業合併而失效。即使收購者無義務替代被收購者之報酬，但仍替代被收購者之報酬時，以市價基礎衡量之替代性報酬應全數於合併後財務報表中認列為酬勞成本。換言之，企業合併移轉對價之衡量不應包括該等以市價基礎衡量之替代性報酬。~~

B57 收購者應依國際財務報導準則第 2 號之規定，衡量收購日時收購者給與之替代性報酬以及被收購者之報酬兩者，以決定替代性報酬中屬取得被收購者之移轉對價之部分及屬合併後勞務酬勞之部分。以市價基礎衡量之替代性報酬中屬取得被收購者之移轉對價之一部分者，應等於被收購者報酬中歸屬於其合併前勞務之部分。

[*] 第 B56 至 B62 段之用語「股份基礎給付報酬」係指既得或未既得之股份基礎給付交易。

B58　替代性報酬中歸屬於合併前勞務之部分，等於以市價基礎衡量之被收購者報酬乘以下述比率：以已~~達成~~完成之既得期間，除以總既得期間或被收購者報酬之原始既得期間兩者中較長者。既得期間係指達成所有特定既得條件之期間。既得條件定義於國際財務報導準則第 2 號。

B59　未既得替代性報酬中歸屬於合併後勞務，且因而於合併後財務報表中認列為酬勞成本之部分，等於以市價基礎衡量之替代性報酬總額減除歸屬於合併前勞務之金額。因此，收購者應將以市價基礎衡量之替代性報酬超過以市價基礎衡量之被收購者報酬之部分，歸屬於合併後之勞務，並於合併後財務報表中將該超過部分認列為酬勞成本。若收購者要求員工於合併後繼續提供勞務，則不論員工於收購日前是否已提供為使被收購者報酬成為既得之所有必要勞務，收購者均應將替代性報酬之一部分歸屬於合併後之勞務。

B60　未既得替代性報酬中歸屬於合併前勞務之部分，以及歸屬於合併後勞務之部分，應反映預期既得之替代性報酬數額之最佳可得估計值。例如，以市價基礎衡量之替代性報酬中歸屬於合併前勞務之金額為 CU100，且收購者預期僅 95%之報酬將成為既得，則計入企業合併移轉對價之金額即為 CU95。預期既得之替代性報酬之估計金額變動應反映於發生變動或喪失期間之酬勞成本中，而非作為企業合併移轉對價之調整。同樣地，收購日後發生之其他事項（如修改或附績效條件報酬之最終結果）之影響，應依國際財務報導準則第 2 號之規定處理，以決定事項發生當期之酬勞成本。

B61　替代性報酬不論依國際財務報導準則第 2 號之規定係分類為負債或權益工具，在決定替代性報酬中歸屬於合併前及合併後勞務之部分時，應適用相同之規定。市價基礎衡量之報酬分類為負債者，其收購日後之所有變動及其相關之所得稅影響數，應於發生變動之期間認列於收購者之合併後財務報表中。

B62　股份基礎給付之替代性報酬，其所得稅影響數應依國際會計準則第 12 號「所得稅」之規定認列。

被收購者之權益交割股份基礎給付交易

B62A　被收購者可能有收購者未交換其股份基礎給付交易之流通在外股份基礎給付交易。若已既得，該等被收購者之股份基礎給付交易為被收購者之部分非控制權益，且應以其市價基礎衡量金額予以衡量。若未既得，依第 19 及 30 段之規定，應將收購日視同給與日而以其市價基礎衡量金額予以衡量。

B62B　未既得股份基礎給付交易之市價基礎衡量係以股份基礎給付交易已完成之既得期間佔總既得期間或原始既得期間兩者中較長者之比例為基礎，分攤至非控制權益。該餘額則分攤至合併後勞務。

提供後續衡量與會計處理指引之其他國際財務報導準則（第54段之應用）

B63 對於企業合併所取得之資產及承擔或發生之負債，提供後續衡量與會計處理相關指引之其他國際財務報導準則，舉例如下：

(a) 國際會計準則第 38 號規定企業合併所取得可辨認無形資產之會計處理。收購者應以收購日所認列商譽之金額減除累計減損損失以衡量商譽。國際會計準則第 36 號「資產減損」規定減損損失之會計處理。

(b) 國際財務報導準則第 4 號「保險合約」對企業合併所取得之保險合約提供後續會計處理之指引。

(c) 國際會計準則第 12 號規定企業合併所取得之遞延所得稅資產（包括未認列之遞延所得稅資產）及負債之後續會計處理。

(d) 國際財務報導準則第 2 號對於收購者所發行之替代性股份基礎給付報酬中歸屬於員工未來勞務之部分，提供後續衡量及會計處理之指引。

(e) 國際會計準則第 27 號（2008 年修正）對於母公司對子公司取得控制後母公司對子公司所有權權益之變動，提供會計處理之指引。

揭露（第59及61段之應用）

B64 為達成第 59 段之目的，收購者對於報導期間發生之每一企業合併，應揭露下列資訊：

(a) 被收購者之名稱及說明。

(b) 收購日。

(c) 取得表決權權益之比例。

(d) 企業合併之主要理由及收購者如何對被收購者取得控制之說明。

(e) 已認列商譽組成因素之質性描述，例如預期自被收購者與收購者合併營運所產生之綜效、未符合單獨認列之無形資產或其他因素。

(f) 總移轉對價之收購日公允價值及每一主要類別對價之收購日公允價值，例如：

(i) 現金；

(ii) 其他有形或無形資產，包括收購者之業務或子公司；

財團法人 會計研究發展基金會 ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

(iii) 產生之負債，例如或有對價之負債；及

(iv) 收購者之權益，包括已發行或可發行之工具或權益之數量，以及決定該等工具或權益公允價值之方法。

(g) 有關或有對價約定及補償性資產：

(i) 於收購日所認列之金額；

(ii) 該約定之說明與決定給付金額之基礎；及

(iii) 最終金額（未折現）之估計區間；若該區間無法估計，該事實及區間無法估計之理由。若給付之最高金額無上限，收購者應揭露該事實。

(h) 有關所取得之應收款：

(i) 應收款之公允價值；

(ii) 應收款之合約總金額；及

(iii) 預期無法收現之合約現金流量於收購日之最佳估計數。

本揭露事項應按應收款之主要類別表達，例如放款、直接融資租賃及其他類別之應收款。

(i) 所取得資產及所承擔負債之每一主要類別於收購日認列之金額。

(j) 有關依第 23 段認列之每一或有負債，應揭露國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」第 85 段規定之資訊。若某或有負債因其公允價值無法可靠衡量而未認列，收購者應揭露：

(i) 國際會計準則第 37 號第 86 段規定之資訊；及

(ii) 該負債無法可靠衡量之理由。

(k) 報稅上預期可扣抵之商譽總金額。

(l) 依第 51 段之規定，與企業合併中取得資產及承擔負債分別認列之交易：

(i) 每一交易之說明；

(ii) 收購者對每一交易之會計處理；

(iii) 每一交易認列之金額，以及每一認列金額在財務報表中之單行項目；及

(iv) 若該交易係屬既存關係之有效結清，用以決定該結清金額之方法。

財團法人
會計研究發展基金會
ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

(m) 依本段(l)規定對分別認列交易之揭露，應包括收購相關成本之金額、該等成本單獨認列為費用之金額以及在綜合損益表中認列為費用之一個或多個單行項目，亦應揭露未認列為費用之發行成本金額及其認列方式。

(n) 廉價購買（見第 34 至 36 段）：

(i) 依第 34 段認列之利益金額，以及該利益於綜合損益表中認列之單行項目；及

(ii) 說明該交易產生利益之理由。

(o) 有關收購者於收購日擁有被收購者權益低於 100%之每一企業合併：

(i) 於收購日認列之被收購者非控制權益之金額與該金額之衡量基礎；及

(ii) 對於以公允價值衡量之每一被收購者非控制權益，用於決定該價值之評價技術與主要模式之輸入值。

(p) 分階段達成之企業合併：

(i) 收購者於收購日前已持有被收購者權益之收購日公允價值；及

(ii) 於企業合併前再衡量收購者已持有被收購者權益之公允價值，因而認列之利益或損失金額（見第 42 段），以及該利益或損失於綜合損益表中認列之單行項目。

(q) 下列資訊：

(i) 自收購日起，包含於被收購者報導期間合併綜合損益表內之收入及損益之金額。

(ii) 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。

若本款所規定之任何應揭露資訊於實務上不可行，收購者應揭露該事實並說明該揭露不可行之原因。本國際財務報導準則所使用「實務上不可行」之用語，與國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」之意義相同。

B65 於報導期間內發生之企業合併，就其個別而言雖非重大但集體係屬重大者，收購者應彙總揭露第 B64 段(e)至(q)規定之資訊。

B66 企業合併之收購日若在報導期間結束日之後但在通過發布財務報表之前，收購者應揭露第 B64 段規定之資訊，除非企業合併之原始會計處理於通過發布財務報表時尚不完整。於該情況下，收購者應說明無法揭露之項目以及該等項目無法揭露

財團法人
會計研究發展基金會
ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

之理由。

B67 為符合第 61 段之目的，收購者應對每一重大之企業合併，或對個別非重大但集體係屬重大之企業合併之彙總揭露下列資訊：

(a) 若企業合併對特定資產、負債、非控制權益或對價項目之原始會計處理尚不完整（見第 45 段），因而該企業合併於財務報表中認列之金額僅為暫定時，應揭露下列資訊：

(i) 企業合併之原始會計處理不完整之理由；

(ii) 原始會計處理不完整之資產、負債、權益或對價項目；及

(iii) 於該報導期間依第 49 段認列之衡量期間調整，其性質與金額。

(b) 收購日後至個體收回、出售或喪失對或有對價資產之權利為止，抑或至個體清償或有對價負債或該負債取消或失效為止，每一報導期間應揭露下列資訊：

(i) 已認列金額之變動，包括因清償所導致之任何差異；

(ii) 最終金額（未折現）區間之變動與該等變動之理由；及

(iii) 衡量或有對價之評價技術與主要模式之輸入值。

(c) 對於企業合併認列之或有負債，收購者應對每一類別之負債準備，揭露國際會計準則第 37 號第 84 及 85 段規定之資訊。

(d) 商譽帳面金額於報導期間開始日與結束日間之調節，並分別列示：

(i) 報導期間開始日之總額及累計減損損失。

(ii) 報導期間內增加認列之商譽，但商譽於收購時已包含於處分群組中且依國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」符合分類為待出售之條件者除外。

(iii) 依第 67 段之規定，報導期間內因後續認列遞延所得稅資產所導致之調整。

(iv) 包含於處分群組（依國際財務報導準則第 5 號分類為待出售）中之商譽，以及先前未納入分類為待出售處分群組即於報導期間內除列之商譽。

(v) 依國際會計準則第 36 號之規定，於報導期間內認列之減損損失。（除本規定外，國際會計準則第 36 號規定揭露商譽之可回收金額與減損資訊。）

(vi) 依國際會計準則第 21 號「匯率變動之影響」之規定，於報導期間內產生

之淨匯率差異。

(vii) 報導期間內帳面金額之其他變動。

(viii) 報導期間結束日之總額及累計減損損失。

(e) 當期報導期間所認列且符合下列兩項條件之利益或損失之金額與說明：

(i) 與企業合併所取得之可辨認資產及承擔之負債相關，且該企業合併已於當期或前期報導期間完成；及

(ii) 就其規模、性質與影響程度而言，該項揭露係與了解合併後個體之財務報表攸關者。

僅涉及互助個體間或僅依合約之企業合併之過渡規定（第66段之應用）

B68 第 64 段規定本國際財務報導準則推延適用於收購日在 2009 年 7 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。本準則得提前適用；惟企業僅在 2007 年 6 月 30 日以後開始之年度報導期間開始日始應適用本國際財務報導準則。若企業於生效日前適用本國際財務報導準則，應揭露該事實並應同時適用國際會計準則第 27 號（2008 年修正）。

B69 推延適用本國際財務報導準則之規定，對於企業合併收購日於本國際財務報導準則適用前之僅涉及互助個體間或僅依合約之企業合併，將產生下列影響：

(a) *分類*：企業應繼續依先前適用於此類合併之會計政策，分類過去發生之企業合併。

(b) *先前認列之商譽*：於首次適用本國際財務報導準則之年度期間之開始日，過去之企業合併所產生商譽之帳面金額，應為依企業先前之會計政策決定之當日帳面金額。企業決定該金額時，應減除該商譽累計攤銷之帳面金額及相對商譽之減少。不得對商譽之帳面金額作其他調整。

(c) *先前認列為權益減項之商譽*：企業先前之會計政策可能導致過去企業合併產生之商譽被認列為權益之減項。於該情況下，企業於首次適用本國際財務報導準則之年度期間之開始日，不得將該商譽認列為資產。此外，企業於處分與該商譽相關之全部或部分業務時，或與該商譽相關之現金產生單位發生減損時，不得將該商譽之任何部分認列為損益。

(d) *商譽之後續會計處理*：自首次適用本國際財務報導準則之年度期間開始日起，企業應停止攤銷過去企業合併產生之商譽，且應依國際會計準則第 36 號

財團法人 會計研究發展基金會 ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

之規定，測試商譽之減損。

(e) *先前認列之負商譽*：對於過去之企業合併採用購買法處理之企業，其對被收購者可辨認資產及負債淨公允價值所享有之權益超過該權益成本之部分（有時稱為負商譽），可能已認列為遞延貸項。若然，企業應於首次適用本國際財務報導準則之年度期間開始日時，除列該遞延貸項之帳面金額，並相對調整當日之保留盈餘初始餘額。

僅供參考

附錄 C

其他國際財務報導準則之修正

本附錄之修正內容應適用於 2009 年 7 月 1 日以後開始之年度報導期間。若企業提前適用本國際財務報導準則，本修正內容亦應提前適用。於修正之各段中，新增之內容加註底線標示，刪除之內容則以刪除線標示。

* * * * *

本修訂之國際財務報導準則於 2008 年發布時所包含於本附錄之修正內容，已納入本版之相關國際財務報導準則。

僅供參考

國際財務報導準則第 3 號

企業合併

B 部分

僅供參考

國際財務報導準則第 3 號

企業合併

國際會計準則理事會（IASB）所發布之隨附文件

本版納入截至 ~~2009~~2010 年 12 月 31 日發布之國際財務報導準則對本準則所作之修正。

國際財務報導準則第 3 號之內容（不含隨附文件）已包含於本版之 A 部分。本準則之生效日為 2009 年 7 月 1 日，修正內容之生效日為 2013 年 1 月 1 日。本部分包括下列隨附文件：

理事會對 2008 年 1 月發布之國際財務報導準則第 3 號之核准

結論基礎

附錄

其他國際財務報導準則結論基礎之修正

反對意見

釋例

附錄

其他國際財務報導準則指引之修正

國際財務報導準則第 3 號（2008 年修訂）與 SFAS 141(R) 之比較

對照表

僅供參考

理事會對 2008 年 1 月發布之國際財務報導準則第 3 號之核准

國際財務報導準則第 3 號「企業合併」（2008 年修訂）由國際會計準則理事會（IASB）14 位理事中之 11 位理事贊成發布。Barth 教授、Garnett 先生及 Smith 先生反對，其反對意見列示於結論基礎之後。

Sir David Tweedie	主席
Thomas E Jones	副主席
Mary E Barth	
Hans-Georg Bruns	
Anthony T Cope	
Philippe Danjou	
Jan Engström	
Robert P Garnett	
Gilbert Gélard	
James J Leisenring	
Warren J McGregor	
Patricia L O'Malley	
John T Smith	
Tatsumi Yamada	

僅供參考

目錄

段　次

國際財務報導準則第 3 號「企業合併」之結論基礎

背景資訊

簡介 BC1–BC4

企業合併之定義 BC5–BC21

專用術語之改變 BC14

業務之定義 BC15–BC21

企業合併之會計處理方法 BC22–BC57

採用收購法之理由 BC24–BC28

拒絕採用權益結合法之理由 BC29–BC54

併購與收購之經濟意義類似 BC29–BC35

提供之資訊不具決策有用性 BC36–BC40

與歷史成本會計模式不一致 BC41–BC43

揭露非屬適當之回應 BC44–BC45

不具成本效益 BC46–BC48

所認知之經濟結果並非保留之充分理由 BC49–BC52

收購法缺失之補救 BC53–BC54

全新起始法 BC55–BC57

範圍 BC58–BC79

合資或共同控制下個體之合併 BC59–BC61

非營利組織 BC62–BC63

互助個體之合併 BC64–BC77

僅依合約即達成之合併 BC78–BC79

採用收購法 BC80–BC400

辨認收購者 BC82–BC105

財團法人 會計研究發展基金會 ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

制定 SFAS 141 之指引 BC84–BC92

制定國際財務報導準則第 3 號之指引 BC93–BC101

透過權益交換進行企業合併之收購者之辨認 BC94–BC97

若新個體之設立係為進行企業合併時之收購者之辨認 BC98–BC101

SFAS 141 與國際財務報導準則第 3 號關於辨認收購者指引之趨同與說明 BC102–BC103

互助個體間進行企業合併之收購者之辨認 BC104–BC105

決定收購日 BC106–BC110

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 BC111–BC311

認列 BC111–BC196

認列條件 BC112–BC130

收購日之資產或負債 BC113–BC114

企業合併之一部分 BC115–BC124

國際財務報導準則第 3 號對衡量可靠性之條件 BC125

國際財務報導準則第 3 號對利益流入或流出可能性之條件 BC126–BC130

認列所取得之特定可辨認資產及承擔之負債 BC131–BC184

與被收購者重整或撤離活動相關之負債 BC132–BC143

營業租賃 BC144–BC148

研究及發展資產 BC149–BC156

區分可辨認無形資產及商譽 BC157–BC184

分類與指定取得之資產及承擔之負債 BC185–BC188

保險及再保險合約之認列、分類與衡量指引 BC189–BC196

衡量 BC197–BC262

為何將公允價值作為衡量原則？ BC198–BC245

所取得之可辨認資產及承擔之負債 BC198–BC204

非控制權益	BC205–BC221
國際財務報導準則第 3 號之後續改善	BC221A
衡量或有事項產生之資產及負債，包括後續之衡量	BC222–BC245
公允價值之定義	BC246–BC251
衡量所取得特定資產之收購日公允價值	BC252–BC262
現金流量不確定之資產（備抵評價）	BC252–BC260
收購者意圖不再使用之資產或意圖以不同於其他市場參與者之方式使用之資產	BC261–BC262
認列或衡量原則之例外	BC263–BC311
認列原則之例外	BC265–BC278
或有事項產生之資產及負債	BC265–BC278
認列與衡量原則之例外	BC279–BC303
所得稅	BC279–BC295
員工福利	BC296–BC300
補償性資產	BC301–BC303
衡量原則之例外	BC304–BC311
待出售資產之暫時性例外	BC305–BC307
再取回權利	BC308–BC310
股份基礎給付報酬	BC311
未替代及自願替代之股份基礎給付交易	BC311A–BC311B
認列與衡量商譽或廉價購買利益	**BC312–BC382**
符合資產定義之商譽	BC313–BC327
美國財務會計準則理事會（FASB）觀念公報第 6 號對資產之定義	BC319–BC321
國際會計準則理事會（IASB）「架構」對資產之定義	BC322–CB323
有關商譽之資訊攸關性	BC324–BC327
以殘值衡量商譽	BC328–BC336

僅供參考

使用對價之收購日公允價值衡量商譽 BC330–BC331

使用收購者持有之被收購者權益衡量商譽 BC332–BC336

衡量對價以及決定特定項目是否係取得被收購者所移轉對價之一部分 BC337–BC370

移轉權益證券之衡量日 BC338–BC342

或有對價，包括後續之衡量 BC343–BC360

或有對價之後續衡量 BC353–BC360

替代性報酬 BC361–BC364

收購相關成本 BC365–BC370

廉價購買 BC371–BC381

區分廉價購買與衡量誤差 BC374–BC378

區分廉價購買與「負商譽結果」 BC379–BC381

支付過高 BC382

特定類型之企業合併之額外指引 BC383–BC389

分階段達成之企業合併 BC384–BC389

衡量期間 BC390–BC400

揭露 BC401–BC428

SFAS 141 之揭露規定 BC403–BC410

收購價格分攤以及擬制性銷貨與盈餘之資訊之揭露 BC403–BC405

商譽相關之揭露 BC406

非商譽之無形資產資訊之揭露 BC407

其他揭露規定 BC408–BC409

期中財務資訊之揭露 BC410

國際財務報導準則第 3 號之揭露規定 BC411–BC418

修訂之準則之揭露規定 BC419–BC422

合併後被收購者之收入與損益資訊之揭露 BC423–BC428

財團法人 會計研究發展基金會 ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

生效日及過渡規定 **BC429–BC434**

生效日以及互助個體間或僅依合約即達成合併之過渡規定 **BC433–BC434**

發生於國際財務報導準則第 3 號（2008 年修訂）生效日前之企業合併所產生或有對價之過渡規定 **BC434A–BC434C**

效益及成本 **BC435–BC439**

國際財務報導準則第 3 號反對意見

附錄

其他國際財務報導準則結論基礎之修正

僅供參考

國際財務報導準則第 3 號「企業合併」之結論基礎

本結論基礎及其附錄附於國際財務報導準則第 3 號，但非屬其一部分。

背景資訊

國際會計準則理事會(IASB)於 2001 年開始進行國際會計準則第 22 號「企業合併」(1998 年修訂）之複核計畫，作為原始議程之一部分；其目的係為改善企業合併會計處理之品質並尋求國際間企業合併會計處理之趨同。理事會決定將企業合併之會計處理分為兩階段。

在第一階段中，理事會於 2002 年 12 月發布草案第 ED3 號「企業合併」，並同時發布對國際會計準則第 36 號「資產減損」與國際會計準則第 38 號「無形資產」進行相關建議修正之草案，對外徵求意見於 2003 年 4 月 4 日截止。理事會共接獲 136 封意見函。

理事會於 2004 年 3 月同時發布國際財務報導準則第 3 號「企業合併」以及國際會計準則第 36 號與國際會計準則第 38 號之修訂版，以完成第一階段。理事會於第一階段之主要結論為幾乎所有企業合併皆為收購。因此，理事會決定規定企業合併僅能採用一種會計方法—收購法。

美國財務會計準則理事會（FASB）亦對企業合併進行多階段之研究計畫。美國財務會計準則理事會（FASB）於 2001 年 6 月發布財務會計準則公報第 141 號「企業合併」（SFAS 141）與第 142 號「商譽及其他無形資產」，以完成第一階段。第一階段之範圍與國際財務報導準則第 3 號類似，且美國財務會計準則理事會（FASB）對重要議題達成類似之結論。

國際會計準則理事會（IASB）與美國財務會計準則理事會（FASB）大約同時著手研商其企業合併計畫之第二階段。雙方理事會決定，若其對於企業合併之會計處理訂定類似之準則，將顯著改善目前之財務報導。因此，雙方理事會為達成相同結論之目的，而同意共同合作以進行計畫之第二階段。

計畫之第二階段係發布採用收購法之指引。雙方理事會於 2005 年 6 月發布國際財務報導準則第 3 號與 SFAS 141 之修訂草案，並同時發布對國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」及會計研究公報第 51 號「合併財務報表」進行相關修正之草案，對外徵求意見於 2005 年 10 月 28 日截止。兩理事會共接獲超過 280 封意見函。

雙方理事會發布其修訂之準則，包括國際財務報導準則第 3 號「企業合併」（2008 年修訂）及 SFAS 141（2007 年修訂）「企業合併」，並修正國際會計準則第 27 號及美國財務會計準則公報第 160 號「合併財務報表之非控制權益」之相關規定，以完成該計畫第二階段。

於本結論基礎中提及之「架構」，係指國際會計準則理事會（IASB）於 2001 年所採用之國際會計準則委員會（IASC）之「財務報表編製及表達之架構」。國際會計準則理事會（IASB）於 2010 年 9 月以「財務報導之觀念架構」取代「架構」。

簡介

BC1 本結論基礎係彙整國際會計準則理事會（IASB）及美國財務會計準則理事會（FASB）對修訂之國際財務報導準則第 3 號「企業合併」（2008 年修訂）及 SFAS 141（2007 年修訂）「企業合併」於達成結論過程中所作之考量，包括各理事會同意特定方法及反對其他方法之理由。個別理事對某些因素之重視程度高於其他因素。

BC2 修訂之國際財務報導準則第 3 號及 SFAS 141(R)，並未重新考量即沿用各理事會在國際財務報導準則第 3 號「企業合併」（2004 年發布）及 SFAS 141（2001 年發布）「企業合併」所達成之主要結論。所沿用之結論中，包括對所有企業合併之會計處理採用*購買法*（修訂之準則稱為*收購法*）及與商譽分別認列之無形資產之可辨認性條件。本結論基礎包括達成前述結論之理由，以及雙方理事會共同研商修訂準則時所達成結論之理由。相較於前一版國際財務報導準則第 3 號對於修訂之國際財務報導準則第 3 號之修改程度，修訂之準則對於採用收購法之條款，在 SFAS 141 修改幅度較大。因此，本結論基礎所包括對於兩理事會在各自企業合併計畫第二階段之討論，美國財務會計準則理事會（FASB）結論之討論多於國際會計準則理事會（IASB）。

BC3 於討論雙方理事會對於草案意見之考量時，本結論基礎將在前一版國際財務報導準則第 3 號之前所發布之草案，稱為「草案第 ED3 號」；以及將在 SFAS 141 之前所發布之草案，稱為「1999 年草案」；另將在修訂之準則之前所共同發布之草案稱為「2005 年草案」。各理事會於制定國際財務報導準則第 3 號或 SFAS 141 時所發布之其他草案則於其討論之議題內容中說明。於本結論基礎之用語中，「修訂之國際財務報導準則第 3 號」、「SFAS 141(R)」以及「修訂之準則」係指國際財務報導準則第 3 號及 SFAS 141 之修訂版；提及「國際財務報導準則第 3 號」及「SFAS 141」則指該等準則之初版。

BC4 國際會計準則理事會（IASB）及美國財務會計準則理事會（FASB）共同研商該計畫第二階段之議題，並對大部分之議題達成相同結論。修訂之國際財務報導準則第 3 號及 SFAS 141(R)之差異表（列示於釋例之後）係說明兩準則間仍存在之實質差異，其中最重大之差異係對被收購者非控制權益之衡量（見第 BC205 至 BC221 段）。此外，雙方理事會雖對修訂之準則之部分條款達成相同結論，但其應用仍因下列差異而不同，包括：

財團法人 會計研究發展基金會 ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

(a) 修訂之準則參照至雙方理事會訂定之其他會計準則。例如，對少數取得之特定資產（如遞延所得稅資產）及承擔之負債（如退休金福利義務），其認列與衡量之規定係參照目前國際財務報導準則或美國一般公認會計原則，而非以公允價值衡量。

(b) 雙方理事會之揭露實務。例如，美國財務會計準則理事會（FASB）僅規定公開發行公司須作特定之補充性資訊或特定之揭露。而國際會計準則理事會（IASB）並未對補充性資訊作類似之規定，且亦未區分上市與非上市公司。

(c) 改變美國與非美國公司間過去不同會計實務之特定過渡規定。

企業合併之定義

BC5 美國財務會計準則理事會（FASB）之 1999 年草案定義，當某一個體取得可構成業務之淨資產或取得一個或多個其他個體之權益，並因此對該等個體取得控制時，即發生*企業合併*。許多回應者對前述定義之意見為，該定義排除美國會計原則理事會第 16 號意見書「企業合併」所涵蓋之部分交易，尤其是參與合併個體之原股東皆未對合併後個體取得控制之交易（例如捲併、創併或對等併購）。於再次研商 1999 年草案時，美國財務會計準則理事會（FASB）決定將前述交易納入企業合併之定義及 SFAS 141 之範圍中。因此，依 SFAS 141 第 10 段，亦適用於參與合併個體之業主皆未維持或取得合併後個體之多數表決權之企業合併。惟美國財務會計準則理事會（FASB）當時亦承認前述企業合併中可能有部分並非收購，並聲明其將於其他計畫中考量非屬收購之企業合併是否應採用全新起始法之會計處理，而非採購買法。

BC6 國際財務報導準則第 3 號定義企業合併為「將兩個以上單獨之個體或業務集合成一個報導個體」。國際會計準則理事會（IASB）於訂定國際財務報導準則第 3 號時，曾經考量採用 SFAS 141 對企業合併之定義。然最後未採用，因該定義排除國際會計準則第 22 號「企業合併」（現已被國際財務報導準則第 3 號取代）涵蓋之部份合併形式，例如第 BC5 段所述參與合併個體之原股東皆未對合併後個體取得控制之情況。故國際財務報導準則第 3 號實質上係保留國際會計準則第 22 號對企業合併之定義。

BC7 企業合併之定義為國際財務報導準則第 3 號與 SFAS 141 間有差異之項目。此外，SFAS 141 之定義排除非以取得淨資產或權益以取得控制之其他企業合併。美國財務會計準則理事會（FASB）為發布 SFAS 141(R)所進行第二階段計畫的其中一個目的，係為重新考量因控制之改變而導致業務之收購的會計處理是否應因取得控制之方式不同而異。

BC8 美國財務會計準則理事會（FASB）考量不同之替代方案以改善企業合併之定義，包括採用國際財務報導準則第 3 號對企業合併之定義。該定義將囊括修訂之準則範圍內之所有交易或其他事項。但美國財務會計準則理事會（FASB）結論認為，國際財務報導準則第 3 號對企業合併之定義就其目的而言太廣，因該定義允許將收購者未取得控制之一個或多個業務亦包含於企業合併中。

BC9 美國財務會計準則理事會（FASB）認為，某一個體收購另一業務所導致控制之所有改變，於經濟意義上皆為類似之交易或事項，故決定擴大企業合併之定義，使其涵蓋某一個體對另一業務取得控制之所有交易或其他事項。應用擴大後之定義，將改善會計指引之一致性以及有關收購業務資產、負債及活動所產生資訊之攸關性、完整性與可比性。

BC10 國際會計準則理事會（IASB）亦對企業合併之定義重新考量。考量結果為國際會計準則理事會（IASB）及美國財務會計準則理事會（FASB）採用相同之定義。國際會計準則理事會（IASB）認為，國際財務報導準則第 3 號之定義，可解讀為包括無啟動經濟事項或交易因而經濟個體本身亦無變動之情況。例如，依國際財務報導準則第 3 號之定義，個人決定對其所控制之全部或部分個體編製合併財務報表，可能符合企業合併之定義。國際會計準則理事會（IASB）結論認為，企業合併應被描述為一個經濟事項，而非合併之會計處理。修訂之準則之定義符合該條件。

BC11 國際會計準則理事會（IASB）亦認為，雖國際財務報導準則第 3 號對企業合併之定義範圍廣泛且足以涵蓋前述情況，惟成立合資企業仍排除於國際財務報導準則第 3 號適用範圍之外。因合資同樣排除於修訂之準則適用範圍之外，修訂後之企業合併定義意圖包括原始即涵蓋在國際財務報導準則第 3 號範圍內所有型態之交易或其他事項。

BC12 2005 年草案之部分回應者將特定企業合併視為「真實併購」，並表示將企業合併定義為收購者對一個以上業務取得控制之交易或其他事項，似乎將真實併購排除在外。雙方理事會決定，敘明修訂之準則之適用範圍及企業合併之定義包括真實併購（若發生時）最直接的方式即是陳述該事實。

BC13 2005 年草案之部分回應者亦認為企業合併之定義以及修訂之準則之適用範圍是否包括反向收購及其他可能之企業合併並不明確。雙方理事會認為修訂之國際財務報導準則第 3 號第 B15 段敘明，反向收購中，權益被收購之個體因經濟上（雖非法律上）對另一個體取得控制，因而成為收購者。故雙方理事會結論認為，清楚說明企業合併之定義及修訂之準則之適用範圍包含反向收購之敘述是不必要的。

專用術語之改變

財團法人
會計研究發展基金會
ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

BC14　正如修訂之準則所定義，企業合併可能發生於購買交易不存在之情況下。因此，雙方理事會決定以*收購法*之名稱，取代先前用於描述修訂之準則規定之企業合併會計處理方法—*購買法*之名稱。為避免混淆，本結論基礎皆一致使用收購法之名稱，包括提及原使用購買法名稱之國際財務報導準則第 3 號及 SFAS 141（及先前之草案或其他文件）時。

業務之定義

BC15　修訂之準則對企業合併之定義規範僅於所取得之資產及承擔之負債符合構成業務（被收購者）之要件時，一項交易或其他事項始稱為企業合併。附錄 A 包括*業務*之定義。

BC16　SFAS 141 並未包括業務之定義。反之，其參照至美國新興會計問題專案小組 98-3 號公告「決定非貨幣性交易是否涉及獲得生產性資產或業務」，該公報係規範淨資產群組是否構成業務。部分代表認為美國新興會計問題專案小組 98-3 號公告中關於業務定義之特定觀點及相關指引存在不必要之限制，且容易被誤解；故其建議美國財務會計準則理事會（FASB）應重新考慮將該定義及指引納入本階段研究計畫之部分工作內容，且理事會亦同意該建議。除考量如何改善該定義及指引外，美國財務會計準則理事會（FASB）及國際會計準則理事會（IASB）決定雙方理事會應努力研究制定業務之共同定義。

BC17　發布國際財務報導準則第 3 號前，國際會計準則理事會（IASB）並未對業務之定義或相關指引訂定類似於美國新興會計問題專案小組 98-3 號公告之規定。為求與草案第 ED3 號回應者之意見一致，國際會計準則理事會（IASB）決定於國際財務報導準則第 3 號中訂定業務之定義。國際會計準則理事會（IASB）於訂定該定義時，亦考量美國新興會計問題專案小組 98-3 號公告之規定。但國際財務報導準則第 3 號之定義係來自本計畫截至當時所進行之討論內容，且該定義在某些觀點上與美國新興會計問題專案小組 98-3 號公告不同。例如，國際財務報導準則第 3 號之定義並未包括下列任一因素（以下兩項皆出自美國新興會計問題專案小組 98-3 號公告）：

(a)　業務應符合自給自足之要件；或

(b)　推定移轉在發展階段之活動及資產組合尚未開始進行已規劃之主要營運，則該組合不構成業務。

BC18　於企業合併計畫之第二階段，雙方理事會考量現有關於業務之定義是否適當，並試圖訂定改善過的共同定義。針對被察覺之缺點與誤解，雙方理事會各自修正業務之定義並闡述相關之規定。其中較重大之修正及其理由如下：

(a) 如國際財務報導準則第 3 號之定義所述，持續排除自給自足之要件，而規定為**能**對其進行經營管理之活動及資產組合，其目的係直接提供報酬予投資者、業主、成員或參與者，報酬之形式包括股利、較低之成本或其他經濟利益。聚焦於達成該業務目的之能力，將有助於避免存在於原指引之過度限制之解釋。

(b) 闡明美國新興會計問題專案小組 98-3 號公告及國際財務報導準則第 3 號所使用之*投入*、*過程*及*產出*等用語之定義。闡明該等用語之定義及其他修正，有助於降低訂定過度詳細指引之需求，並可減少此類指引所引起之誤解。

(c) 闡明投入及處理投入之過程係屬必要，雖其通常係提供現時之產出，惟該產出無須於現時提供。因此，若能對一項資產及活動組合進行經營與管理以創造產出，該資產及活動組合即可構成業務。配合第(a)項並敘明構成業務之資產及活動組合之產出無須於現時提供，有助於避免美國新興會計問題專案小組 98-3 號公告之指引訂定過度限制之解釋。

(d) 闡明若市場參與者有能力繼續創造產出，例如以自有之投入及過程整合該業務，則該業務無須包含賣方用於經營該業務之所有投入或過程。本說明亦有助於降低訂定過度詳細指引之需求，並可減少評估短缺之投入或過程是否不具重要性。

(e) 如國際財務報導準則第 3 號之規定，繼續排除移轉發展階段之活動及資產組合無法構成業務之推定，僅因其尚未開始已規劃之主要營運。刪除該假設與聚焦於評估達成業務目的之能力一致，並有助於避免原規定已存在之過度限制之解釋。

BC19 雙方理事會亦考量是否應於修訂之準則中納入與美國新興會計問題專案小組 98-3 號公告類似之推定，其內容係假設商譽存在時，資產群組即為一個業務。美國財務會計準則理事會（FASB）資源小組之部分成員認為該推定會造成循環邏輯，此對於實務上並非特別有益之指引。雙方理事會雖贊成前述之部分觀點，惟其仍認為此推定有助於避免將業務之定義刻意解釋為意圖防止將修訂之準則之規定適用於經濟上類似之交易。該推定亦可能簡化特定活動及資產組合是否符合業務定義之評估。因此，修訂之準則之應用指引仍保留該推定。

BC20 雙方理事會考量是否擴大修訂之準則之適用範圍至所有資產群組之收購，如此將可避免將該等群組區分為業務或非業務之必要。惟雙方理事會皆認為將修訂之準則之適用範圍擴大至收購業務以外，須深入之研究及對額外議題之協商，且修訂之準則對實務之改進將因而延遲實施。故雙方理事會並未擴大修訂之準則之適用範圍至所有資產群組之收購。修訂之國際財務報導準則第 3 號之第 2 段(b)說明收購資產之典型的會計處理。

財團法人
會計研究發展基金會
ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

BC21 SFAS 141(R)修正美國財務會計準則第 46 號解釋（2003 年 12 月修訂）「變動權益個體之合併」，以說明構成業務之變動權益個體之原始合併為企業合併。因此，該變動權益個體之資產、負債及非控制權益應依 SFAS 141(R)之規定衡量。修訂之美國財務會計準則第 46 號解釋原規定構成業務之變動權益個體之資產、負債及非控制權益應以公允價值衡量。惟美國財務會計準則理事會（FASB）決議認為，構成業務之變動權益個體應與提供例外予取得業務之資產及負債相同，皆享有公允價值衡量與認列之例外。美國財務會計準則理事會（FASB）亦決定，對無法構成業務之變動權益個體於最初合併時，資產（商譽除外）、負債及非控制權益應依 SFAS 141(R)之規定認列與衡量，而非依修訂之美國財務會計準則第 46 號解釋原以公允價值衡量之規定。美國財務會計準則理事會（FASB）基於前述相同之理由而達成該決議；亦即若 SFAS 141(R)允許特定資產或負債為公允價值衡量之例外時，則要求同類資產或負債以公允價值衡量將會不一致。除該條款外，美國財務會計準則理事會（FASB）並未重新考量修訂之美國財務會計準則第 46 號解釋中對無法構成業務之變動權益個體之最初合併之規定。

企業合併之會計處理方法

BC22 國際會計準則第 22 號及美國會計原則理事會第 16 號意見書皆允許採用收購法或權益結合法之企業合併會計處理方法，雖此兩方法並非意圖作為相同事實及情況組合下之替代選擇。草案第 ED3 號及 1999 年草案建議、國際財務報導準則第 3 號及 SFAS 141 規定，所有企業合併之會計處理應採收購法。雙方理事會於修訂之準則之共同計畫中，並未重新考慮前述結論。

BC23 於訂定國際財務報導準則第 3 號及 SFAS 141 之過程中，國際會計準則理事會（IASB）及美國財務會計準則理事會（FASB）曾考量下列三種企業合併可能之會計處理方法—權益結合法、收購法及全新起始法。於評估前述方法時，雙方理事會皆察覺規定超過一種企業合併會計處理方法之缺點，此亦由國際會計準則第 22 號及美國會計原則理事會第 16 號意見書中得到驗證。雙方理事會決定，僅於替代方法證明可提供對決策更有用之資訊，且當某一方法取代另一方法能夠建立明確、客觀之分界以供清楚區分時，規定兩種以上之處理方法始屬合理。雙方理事會亦決定，大多數企業合併皆為收購，如第 BC24 至 BC28 段所述之理由，因收購法對多數企業合併而言係屬適當之方法。草案第 ED3 號及 1999 年草案之回應者皆同意此說法。因此，權益結合法與全新起始法皆無法適用於所有企業合併。

採用收購法之理由

BC24 雙方理事會皆決定，某一個體對一個或多個業務取得控制時，收購法為所有企業合併之適當會計處理方法，因該方法與一般情況下如何處理取得資產及承擔或產

生負債等交易之會計模式一致。因此，該方法提供可與其他會計資訊比較之資訊。

BC25 收購法係自收購者（對另一參與合併業務取得控制之個體）之觀點考量合併。收購者購買或對淨資產取得控制，並在其財務報表中認列取得之資產及承擔之負債，包括被收購者先前未認列之資產及負債。因此，財務報表之使用者更能評估原始投入之投資及該等投資之後續績效，並與其他個體之績效作比較。另外，收購法係藉由原始以公允價值認列幾乎所有取得資產及承擔負債，於財務報表中涵蓋更多有關於市場對該等資產及負債未來現金流量價值預期之資訊，因而增加資訊之攸關性。

BC26 草案第 ED3 號之多數回應者支持廢除權益結合法及規定所有企業合併會計處理採用收購法之提案，然對於國際會計準則理事會（IASB）未來考量全新起始法是否適用於部分企業合併則未決定。1999 年草案之回應者普遍贊成大部分企業合併皆為收購，且多數回應者認為僅涉及兩個體之所有合併皆為收購。回應者亦贊成收購法為某一參與合併個體對另一參與合併個體取得控制之企業合併適當之會計處理方法。惟部分回應者則係有條件支持收購法，端視美國財務會計準則理事會（FASB）對於採用收購法之部分觀點而定，尤其是對商譽之會計處理方面。

BC27 雙方理事會決議認為大多數之企業合併皆為收購，包括雙方交易及該等涉及三方以上個體之企業合併（多方合併）。雙方理事會承認部分多方合併（特別是一般稱為捲併或創併交易）可能非收購；惟理事會注意到收購法已被廣泛地用於處理該等收購。雙方理事會決定不改變目前實務之作法。因此，修訂之準則規定收購法適用於所有企業合併，包括部分可能不視為收購之企業合併。

BC28 雙方理事會考量過收購法在難以辨認收購者之情況下應給予例外之主張。持該觀點之回應者普遍認為，在該等情況下權益結合法可提供較佳之資訊。雖承認有時辨認收購者可能確有困難，雙方理事會仍決議辨認所有企業合併之收購者於實務上應屬可行。此外，在某些管轄地區內，基於課稅目的而須辨認收購者，不論辨認收購者有多困難。兩理事會亦決定，不論在何種情況下，收購法仍較權益結合法提供較佳之資訊。

拒絕採用權益結合法之理由

併購與收購之經濟意義類似

BC29 包括草案第 ED3 號及 1999 年草案之部分回應者在內之某些觀察者主張，以權益為對價之主要形式之企業合併，一般稱為*併購*。併購與收購之性質不同且應以不同方式進行會計處理。該等觀察者認為權益結合法適用於併購係基於下列原因：所有權權益持續（完全地或實質上）、未投入新資本、未分配資產、合併後所有

權權益與合併前成比例以及合併意圖為聯合商業策略。該等回應者認為併購應以參與合併個體資產及負債之帳面金額進行會計處理，因併購與收購性質不同，收購之合併個體僅存收購者，而併購係所有參與合併個體仍有效存在。

BC30 贊成保留權益結合法之多數回應者亦支持限制該方法之應用。該等回應者中多數建議限制權益結合法用於「真實併購」或「對等併購」，亦即規模大約相當個體之合併或難以辨認收購者之合併。

BC31 雙方理事會亦考量過權益結合法適當地反映真實併購係合併個體業主間之交易，而非參與合併個體間之交易之主張。但理事會否決該主張，而認為企業合併係由參與合併個體本身間之交易所發起且因此而發生。個體（非其業主）進行必要之協調以完成合併，縱使業主最終必須參與及同意該交易。

BC32 許多回應者同意兩理事會之觀點，認為雖透過權益工具交換而完成之合併，其所有權權益仍持續存在，但該等權益卻因合併而**改變**。每一個體之原業主不再對合併前個體之淨資產擁有專屬之權益，而係參與合併個體之業主於企業合併後，僅對於合併後個體之淨資產擁有剩餘之權益。採權益結合法所提供之資訊無法反應該事實，且因此無法忠實表達。

BC33 兩理事會認為，所有企業合併必然伴隨某些商業策略之結合。因此，聯合商業策略之意圖並非併購所獨有之特徵，故無法支持對某些合併採用不同於其他合併形式之會計方法。

BC34 部分回應者認為併購於經濟意義上與收購幾乎相同，為實質上之收購。某些回應者指出發行股份以取得現金，並將該現金用以進行合併，與將股份直接用於進行合併於經濟上產生之結果相同。

BC35 雙方理事會結論認為於「真實併購」或「對等併購」中，參與合併之個體皆未對另一方取得控制，此情況鮮少發生而幾乎不存在，許多回應者亦對此表示同意。其餘回應者則表明，即使真實併購或對等併購確實發生，惟因其鮮少發生而不可能單獨規定其會計處理。雙方理事會亦認為回應者及其他代表也無法提出一個明確、客觀之分界以區別真實併購或對等併購與其他其他企業合併，並決議對此作出作業性之分界屬不可行。此外，即使該等併購可與其他形式之合併區分，惟雙方理事會仍指出不應規定以帳面結轉之基礎來進行併購之會計處理。若須採用收購法以外之其他方法進行合併之會計處理，全新起始法將優於權益結合法。

提供之資訊不具決策有用性

BC36 權益結合法之部分支持者主張該方法可提供對企業合併決策有用之資訊，因而其贊成使用該方法。支持者認為權益結合法對於企業合併所提供之資訊較收購法更能忠實表達。惟其他回應者認為收購法所提供之資訊較權益結合法更能彰顯實

情。回應者亦提及權益結合法並未使管理階層承擔對進行之投資及該投資後續績效之課責性。相反地，採用收購法產生之責任迫使管理階層詳細檢視企業合併之交易，以了解該交易具備之經濟意義。

BC37 雙方理事會觀察到，對決策有用之資訊的重要部分係關於現金產生能力及產生現金流量之資訊。國際會計準則理事會（IASB）訂定之「財務報表編製及表達之架構」中說明：「財務報表使用者所作之經濟決策，須對企業產生現金及約當現金之能力及其產生之時間及確定性進行評估」（第 15 段）[*]。美國財務會計準則理事會（FASB）觀念公報第 1 號「公司財務報導之目的」指出：「…財務報導應提供有助於投資者、債權人及其他使用者評估公司相關未來淨現金流入之金額、時間及不確定性之資訊」（第 37 段；省略附註參照）。合併後個體之現金產生能力及其未來現金流量通常皆不會受到合併過程所採用會計處理方法之影響。惟公允價值反應與所取得資產及承擔負債相關之預期現金流量。因權益結合法係以取得淨資產之帳面金額而非以其公允價值記錄，故權益結合法所提供有關於該等淨資產現金產生能力之資訊，較收購法所提供之資訊不具有用性。

BC38 雙方理事會亦認為，相較於其他方法提供之資訊，因權益結合法提供之資訊較不具預測價值及回饋價值，故較不攸關。此外，因權益結合法無法反映未包括在參與合併個體合併前財務報表之取得資產或承擔負債，故較不完整。權益結合法亦較無法忠實表達合併後個體於合併後期間之績效。例如，以原個體之帳面金額記錄資產及負債，合併後之收入可能因原個體所產生但未認列之內含收益而高估（及費用可能低估）。

BC39 「架構」及美國財務會計準則理事會（FASB）觀念公報第 2 號「會計資訊之品質特性」將可比性描述為對決策有用之資訊的重要特性。對於相同事實與情況之組合使用不同之會計方法，將導致產生之資訊較無法比較而因此作成較無助益之經濟決策。正如第 BC29 至 BC35 段所提及，雙方理事會決議認為，所有企業合併於經濟實質上皆類似。因此，對所有合併採用相同方法可提升所產生財務報導資訊之可比性。雙方理事會認為，收購法（而非權益結合法）可合理地應用於合併之一方對合併後個體取得控制之所有企業合併。

BC40 權益結合法之反對者大多認為廢除該法可提升藉由收購而發展之個體之財務報表可比性。雙方理事會皆同意。

與歷史成本會計模式不一致

BC41 雙方理事會認為權益結合法係一般觀念對交換交易按交換項目之公允價值進行會計處理之例外。因權益結合法係按交易各方之合併前帳面金額記錄合併，其無法

[*] 被觀念架構之第一章所取代

記錄合併中進行之投資故而使管理階層無須承擔該投資之責任。

BC42 美國財務會計準則理事會（FASB）1999 年草案之部分回應者中，支持採用權益結合法者宣稱該法與歷史成本會計模式之觀念一致，且廢除權益結合法為邁向採用公允價值模式之步驟。該等回應者主張廢除權益結合法之前，美國財務會計準則理事會（FASB）應解決是否採用公允價值模式取代歷史成本模式之爭議。美國財務會計準則理事會（FASB）不贊成此觀點且認為，暫且不論公允價值模式之優點，權益結合法係一項與歷史成本模式不一致之背離。

BC43 雖然歷史成本模式常被形容為「交易基礎」，然而公允價值模式亦同樣記錄所有交易。在兩種模式中，交易係以交易日所交換之公允價值為基礎而認列。相較之下，權益結合法無法反映認列合併後個體所交換價值之記錄，反之，僅認列原個體記錄之帳面金額。無法記錄該等價值可能對合併後個體數年內（甚至數十年內）之財務報表攸關性及可靠性產生不利之影響。基於前述理由，雙方理事會決議權益結合法並不符合歷史成本模式。採用收購法之要求並非邁向採用公允價值模式之步驟，而係排除歷史成本模式之一項例外，並規定企業合併所取得資產及承擔負債之會計處理與其他方式取得資產及發生負債之作法一致。

揭露非屬適當之回應

BC44 1999 年草案之少數回應者力倡應保留權益結合法，其認為允許採用兩種方法所產生之問題可藉由增加財務報表附註之揭露來改善。惟該等回應者通常並未詳述應揭露事項為何，及透過揭露之方式如何協助克服因允許兩種方法而不可避免地產生之可比性問題。

BC45 美國財務會計準則理事會（FASB）曾考量增加揭露事項是否可彌補權益結合法之缺失，但又質疑任何揭露若未揭露對企業合併之會計處理如果採用收購法之可能結果之有用性。提供可協助財務報表使用者決定對交易採用收購法進行會計處理之結果之揭露將會是一項昂貴的解決方案，且因而產生何以一開始不對該交易採用收購法進行會計處理之疑慮。因此，美國財務會計準則理事會（FASB）拒絕將增加揭露事項視為一項可行的替代方案。

不具成本效益

BC46 理事會之部分代表提出成本效益之考量作為保留權益結合法之理由。其主張因權益結合法並不要求企業僱用評價專家對資產進行會計目的上之估價，故為企業合併之較快速且成本較低之會計處理方法。

BC47 其他代表則基於成本效益之理由而傾向於廢除權益結合法。部分代表主張權益結合法導致財務報表之編製者、查核人員、主管機關及其他人員為使部分企業合併符合權益結合法之規定，而耗費不具生產性時間於處理國際會計準則第 22 號或美

國會計原則理事會第 16 號意見書所規定之詳細規範。尚有其他代表認為，對所有企業合併採用收購法之會計處理方法將可刪除大量為配合權益結合法之必要解釋性指引，且亦認為規定收購法為企業合併之唯一會計處理方法所產生之益處，將顯著大於對極少情況下之真實併購或對等併購採收購法進行會計處理可能產生之爭論。

BC48 雙方理事會決議規定單一之會計處理方法較佳，因允許超過一種方法將導致不同方法所產生之採用、查核、執行及分析等之資訊相關成本較高。國際會計準則理事會（IASB）對於效益及成本之結論於第 BC435 至 BC439 段將有更充分之討論。

所認知之經濟結果並非保留之充分理由

BC49 草案第 ED3 號及 1999 年草案之部分回應者支持保留權益結合法，並指出廢除權益結合法之公共政策考量或其他所認知之經濟結果。部分回應者主張廢除權益結合法將要求部分投資者調整不同之績效衡量方式，且於過渡期間內將對部分產業之市場評價機制造成不良之潛在影響。其他人則認為此將阻礙某些產業中預期之合併、減少該等產業之資本流入金額、減緩新技術之發展並對企業文化造成不利之影響。部分回應者更主張廢除權益結合法將減少部分主管機關可用之選擇，且可能要求受管制之個體必須維持第二套會計記錄。

BC50 其他回應者並未認同此看法。有些表示因企業合併係（或應該係）基於經濟而非會計之考量，故不論會計上對企業合併之會計處理為何，經濟上之正常交易仍會完成。其他則認為金融界係按公允價值評估企業合併之價值，而非帳面價值；因此，該等交易應以公允價值原始認列於財務報表中。

BC51 雙方理事會長久以來主張會計準則應維持中立；且不應偏向有利於任何一種經濟利益。中立性係指無達成預設結果或產生特定行為之偏差。中立性為對決策有用之財務資訊的必要因素，因偏誤之財務報導資訊無法忠實表達經濟情勢。新財務報導準則之結果可能會在短期或長期內對某些利益造成負面之影響，惟傳播不可靠及可能誤導之資訊，長久下來可能損及所有利益。

BC52 雙方理事會否決下列因廢除權益結合法可能對某些經濟利益造成負面影響故應予以保留之觀點。企業合併之會計規定應朝向既不鼓勵亦不阻礙企業之合併。相反地，該等準則應提供關於該等合併之無偏誤資訊，且該資訊應有助於投資者、債權人及其他人對合併後個體所作之經濟決策。

收購法缺失之補救

BC53 草案第 ED3 號或 1999 年草案之部分回應者因認知收購法存在的問題，而支持保留權益結合法，其中大部分之意見主要集中在商譽攤銷之影響。

BC54 雙方理事會之結論認為無論收購法存在何種問題，權益結合法仍存在根本上的缺失，故無正當理由繼續保留。兩理事會亦認為，國際會計準則第 36 號「資產減損」及美國財務會計準則公報第 142 號「商譽及其他無形資產」有關測試商譽減損並在商譽減損時認列減損損失而非攤銷商譽之規定，彌補了前述收購法最常被提出之疑慮。

全新起始法

BC55 在全新起始法下，沒有任何一個參與合併之個體可視為獨立之報導個體而繼續存續。反之，該合併被視為移轉參與合併個體之淨資產予另一新個體（推定該新個體對參與合併各個體取得控制）。由字義觀之，該新個體之歷史開始於該合併。

BC56 於雙方理事會各自之企業合併計畫之第一階段中，國際會計準則理事會（IASB）及美國財務會計準則理事會（FASB）皆允許對無法明確符合收購之要件且相對少見之企業合併案件，可採用全新起始法處理。此類合併可能被定義為無法辨認收購者或收購者在交易中被重大修正。惟雙方理事會認為該等交易已採收購法進行會計處理，而決議不改變目前實務之作法。

BC57 國際會計準則理事會（IASB）及美國財務會計準則理事會（FASB）皆未考慮將全新起始法之計畫列入其議程中。惟關於成立合資企業以及於多方企業合併中成立新個體是否應採全新起始法處理之議題，雙方理事會皆表達納入考量之意願。當時間上允許時，雙方理事會可能在未來某個時間，視該主題及其他主題相較於其他議程之相對優先順序，進行聯合計畫以考量前述問題。

範圍

BC58 修訂之準則之適用範圍排除非屬適用國際財務報導準則第 3 號及 SFAS 141 之部分交易。惟修訂之準則將僅涉及互助個體或僅依合約即達成之合併納入適用範圍內，該等形式之合併並非國際財務報導準則第 3 號及 SFAS 141 之適用範圍。第 BC59 至 BC79 段係探討兩理事會達成該等結論之理由。

合資或共同控制下個體之合併

BC59 成立合資企業或共同控制下個體之合併並未納入修訂之準則之適用範圍內。該等交易亦未納入國際財務報導準則第 3 號及 SFAS 141 之適用範圍內，且雙方理事會始終認為與此類合併相關之議題應適當地排除於本計畫範圍之外。雙方理事會得知自國際財務報導準則第 3 號及 SFAS 141 發布後，並無任何要求修訂之準則應延期發布該等事項會計處理之建議。

BC60 於制定國際財務報導準則第 3 號時，國際會計準則理事會（IASB）擔心廢除權益結合法之決議可能提高調整企業合併之結構以符合合資定義之誘因，故曾考量是否應修正國際會計準則第 31 號「合資權益」中關於聯合控制之定義。考量對草案第 ED3 號定義之意見後，國際會計準則理事會（IASB）修訂國際會計準則第 31 號關於聯合控制之定義以闡明：

(a) 符合合資定義之約定無須**所有**財務及營運決策之意見皆達一致，僅對策略性決策意見一致即足夠。

(b) 在缺乏要求對策略性財務及營運決策意見一致之合約性協議之情況下，多個業務之業主皆同意將其企業合併為一新個體（有時亦稱為捲併交易）之交易應採收購法處理。多數人對此決定之同意並非足夠。

BC61 於制定 SFAS 141 之過程中，美國財務會計準則理事會（FASB）注意到各代表於評估企業是否為合資時，會考量美國會計原則理事會第 18 號意見書「採權益法之普通股投資會計處理」第 3 段(d)之規定，因而決定於本計畫中不改變目前之實務作法。

非營利組織

BC62 美國財務會計準則理事會（FASB）亦決定將非營利組織之企業合併及非營利組織收購營利業務之交易，排除於 SFAS 141(R)適用範圍之外。非營利組織之合併在某些方面有異於業務個體之合併。例如，不應假設服務公共利益之組織合併必定為具成交意願之雙方換取同等價值之交換交易。基於該理由，美國財務會計準則理事會（FASB）於個別計畫中提出非營利組織合併之會計處理，其於 2006 年 10 月發布說明非營利組織合併會計處理之草案。

BC63 一般而言，國際財務報導準則並未對私部門或公部門之非營利活動有範圍之限制。雖然國際財務報導準則係為營利導向之企業所制定，惟非營利個體仍可能被要求或選擇適用國際財務報導準則。故適用範圍無須排除非營利組織合併。

互助個體之合併

BC64 在制定 SFAS 141 之研商過程中，美國財務會計準則理事會（FASB）認為僅涉及互助個體之合併亦應採用收購法之會計處理，但在美國財務會計準則理事會（FASB）考慮應用該方法所產生之實際問題前，決定不強制要求該等合併採用收購法。同樣地，國際財務報導準則第 3 號並未規定對互助個體之合併採用收購法，雖然國際會計準則理事會（IASB）已決議收購法適用於該等類型之合併。反之，在企業合併計畫之第一階段中，國際會計準則理事會（IASB）發布建議修正國際

財團法人
會計研究發展基金會
ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

財務報導準則第 3 號—「僅依合約或互助個體間之合併」之草案，提出在國際會計準則理事會（IASB）於本計畫之第二階段中考量相關實際議題之前，該等合併會計處理之過渡性方案。根據回應者之意見，國際會計準則理事會（IASB）主要基於時間及即將於本計畫第二階段中考量該議題等理由，而決定不再繼續討論該草案之建議。

BC65 SFAS 141 發布後，美國財務會計準則理事會（FASB）與加拿大會計準則理事會（AcSB）進行一項聯合計畫。該計畫之目的係為制定兩個以上互助個體合併之指引。美國財務會計準則理事會（FASB）及加拿大會計準則理事會於 2001 年 10 月與互助銀行、信用貸款組織、合作社及其他互助個體之代表舉行圓桌會議。2004 年 1 月，美國財務會計準則理事會（FASB）與合作社及其他互助個體等組織之代表會談，以討論其暫時性之決議及各方代表所提出之特殊觀點。此外，美國財務會計準則理事會（FASB）於 2004 年實地訪查三個互助個體。

BC66 前述會議之少數參與者指出，對特定併購，尤其是難以辨認收購者之併購，應優先採用全新起始法作為收購法之替代性選擇。惟在這兩種情況下，該等參與者亦承認採用全新起始法作為替代方案將加諸之成本及實務上之難題，尤其是對經常發生合併之個體而言。在考量前述觀點後，美國財務會計準則理事會（FASB）結論認為，對於某些互助個體之合併，採用全新起始法之潛在優點將超過允許兩種會計方法之缺點。

BC67 在制定 2005 年草案時，部分互助個體之代表重申其對於制定 SFAS 141 時，關於規定所有互助個體之合併皆應採用收購法所表示之關切。該等代表中有許多人重述對於類似第 BC49 至 BC52 段所述公共政策的關注。例如，部分人士認為廢除權益結合法可能阻礙預期之合併，且減少該等產業之資本流入金額。例如，其提出當對等併購之實質及形式對其董事、社員及團體具有非常高的重要性時，辨認收購者之規定可能阻礙鄰近互助個體之併購。雙方理事會並不認為這些論點具有說服力，理由與第 BC49 至 BC52 段所述內容相同。

BC68 雖然互助個體具有別於其他業務個體之特殊性質，但雙方理事會仍認為兩種類型之個體具有許多共同之特性。雙方理事會亦認為互助個體合併之經濟動機與其他業務個體之合併類似，例如提供其成員更廣泛之服務或取得服務，以及透過規模經濟以節省成本。例如：

(a) 雖然互助個體通常不具有傳統意義上之投資者—業主性質之股東，但其實際上乃由其社員所「擁有」，且從事服務其社員或其他利害關係人之業務。正如其他業務，互助個體努力提供其社員財務報酬或利益。互助個體提供其社員財務報酬或利益通常係藉由專注於提供其社員價格較低之產品及服務。例如，相對於透過投資者擁有個體之金融機構可得之借款利率，信用貸款組織所提供之利益可能為較低之借款利率。而批發購買之合作社，利益可能為提

供反映社員股息後之較低淨成本。

(b) 互助個體之社員權益通常無法像其他所有權權益一樣地移轉，惟當互助個體發生清算或轉換為其他形式之個體時，社員權益通常包括分配互助個體淨資產之權利。

(c) 相對於其他業務個體之合併，互助個體之合併未以現金或其他可立即衡量之對價交易之比例較高，但此類合併並非互助個體所特有。其他個體之企業合併，特別是非公開發行企業，同樣也會發生未以現金或其他可立即衡量之對價交易之情況。

BC69 因此，雙方理事會決議，互助個體異於其他個體之特性並不足以充分說明對其企業合併應採用不同之會計方法。雙方理事會亦認為規定互助個體之合併應採用收購法處理之利益可以合理化相關成本。因此，互助個體之合併納入 2005 年草案之適用範圍中。

BC70 2005 年草案之回應者中對互助個體之合併表示意見者，多數表示反對將互助個體之合併納入修訂之準則之適用範圍內，因納入後即須採用收購法處理。反對採用收購法之回應者係基於觀念性、實務性及成本效益之理由。例如，某些回應者認為僅涉及互助個體之合併為「真實權益之結合」，且收購法無法反映交易之經濟情況。部分回應者也認為其經常難以辨認收購者。另一些回應者則認為，許多互助個體之合併缺乏可立即衡量之移轉對價，此將造成必須使用其他評價技術以確定採用收購法所需之公允價值。基於前述理由，回應者亦指出對互助個體之合併採用收購法不具成本效益。故回應者建議對互助個體採用其他會計方法，包括權益結合法、全新起始法及淨資產法；淨資產法同於國際會計準則理事會（IASB）於發布草案第 BC64 段建議之修正版收購法。

BC71 於考量前述意見時，雙方理事會注意到回應者反對收購法之理由通常與第 BC67 及 BC68 段所述之因素相同。基於與各該段所述之相同理由，雙方理事會再次確認其決議：互助個體異於投資者擁有個體之特性並不足以充分說明對其合併應採用不同之會計方法。雙方理事會亦指出，不論參與合併個體之意圖為何，僅涉及互助個體合併之一般結果通常為某一個體對另一個體（或多個個體）取得控制。因此，僅涉及互助個體之合併納入修訂之準則之適用範圍。

BC72 部分互助個體之代表建議，修訂之準則應允許將收購互助個體報導為收購者（合併後個體）保留盈餘之增加，正如實務上按權益結合法之會計處理。雙方理事會認為，於兩個投資者擁有個體之合併中，收購者發行其股份作為取得被收購者所有股份之對價，而將被收購者權益之公允價值認列為收購者權益之加項—通常為收購者普通股及資本之增加。因此，合併後個體之權益（淨資產）增加乃來自於收購被收購者（及其淨資產之公允價值），惟收購者之保留盈餘未受影響。雙方

理事會決議，在兩個互助個體之合併中，收購者發行社員權益以取得被收購者所有之社員權益，此經濟意義係類似於兩個投資者擁有個體之企業合併。故雙方理事會認為該等類似交易應以類似之方式表達。因此修訂之準則闡明，若換取收購者社員權益（或新合併後個體之社員權益）之單一對價為被收購者社員權益，被收購者淨資產之金額應認列為資本或權益之直接加項，而非保留盈餘（修訂之國際財務報導準則第 3 號第 B47 段）。

BC73 於雙方理事會再次研商 2005 年草案之過程中，部分互助個體之代表亦建議，依修訂之準則所認列被收購者之淨資產總額應視為廉價購買利益。該等互助個體之代表主張，至少在某些形式之互助個體中，交換社員權益並不符合對價之定義，因收購者移轉之權益並不具經濟價值。兩理事會不同意此觀點，認為其中某一互助個體（被收購者）應該不願意移轉其資產予另一個體（收購者）控制之下，而換入不具任何價值之物。

BC74 美國財務會計準則理事會（FASB）亦曾考量信用貸款組織代表對該等個體不利經濟後果之特殊考量。該等代表主張，規定採用收購法將阻礙產業間之合併，且可能扭曲合併營業之兩個信用貸款組織之財務健全及法定資本。該等代表尚提出，在美國適用之聯邦法將信用貸款組織之淨值定義為「信用貸款組織根據一般公認會計原則所決定之保留盈餘餘額」。相較美國一般公認會計原則所定義之權益，因法令所規定淨值之定義較狹隘；該等代表表示，將被收購信用貸款組織之權益自合併後個體之保留盈餘中排除，將使財務健全之合併後個體顯得不夠健全。因此，該等代表建議應允許信用貸款組織繼續將被收購互助個體之權益，報導為合併後個體之保留盈餘加項。美國財務會計準則理事會（FASB）並未認同前述看法，其認為 SFAS 141(R)並不會影響信用貸款組織重組及合併其他信用貸款組織之能力。

BC75 此外，美國財務會計準則理事會（FASB）透過信用貸款組織之代表得知，於過去數年間，信用貸款組織合併之案例中，法定淨值計算受到顯著影響之數目相對較少。美國財務會計準則理事會（FASB）亦認為，信用貸款組織及其他個體之法定文件與其監理之需求係超出財務報表目的之個別問題。美國財務會計準則理事會（FASB）觀念公報第 2 號說明，會計資訊必要且重要之特質之一為中立性。於企業合併之情況下，中立性係指會計準則不應鼓勵亦不應阻礙企業合併，而應提供該等合併之公允且公正不偏之資訊。美國財務會計準則理事會（FASB）認為其公共政策目標係為發布可產生中立及忠實表達財務資訊之會計準則。對所有個體廢除權益結合法之採用，並規定所有個體（包括互助個體）直接報導權益項目而非保留盈餘因而產生之增加數，係與該公共政策目標一致。

BC76 2005 年草案之部分回應者指出，合作社並不符合互助個體之定義，且該等合作社與其他個體存在顯著之差異，故足以合理說明對僅涉及合作社之合併應採用不同

之會計方法。為支持其觀點，該等回應者提出例如法律特性之差異、存在提供社員經濟利益以外之不同目標等因素。

BC77 雙方理事會曾考量合作社（例如在郊區供給電力予其社員之合作社）與其他類型互助個體（例如相互保險公司）間之差異。雙方理事會承認在兩種類型之個體間確實存在特定差異；例如，合作社發行社員股份，但相互保險公司並未發行。此外，相較於其他類型之互助個體，合作社之目的除提供經濟利益予其社員外，可能包括提供更多社會及文化利益予其社群。惟雙方理事會得到之結論係合作社通常直接提供其社員直接及間接之經濟利益，例如股利及較低之服務成本（包括貸款或其他產品）。故雙方理事會結論認為，企業意圖提供之社會及文化利益之數量差異不足以合理說明合作社與其他互助個體存在顯著差異以致於不符合修訂之準則中對於互助個體之定義。因此，合作社應屬於修訂之準則中定義之互助個體。

僅依合約即達成之合併

BC78 雙方理事會亦認為僅依合約即達成之企業合併應納入修訂之準則之適用範圍。該等合併係排除於國際財務報導準則第 3 號或 SFAS 141 之適用範圍之外，雖然雙方理事會了解，美國實務上對該等類型之合併通常仍依 SFAS 141 之規定處理。例如，美國新興會計問題專案小組 97-2 號公告「以合約協議管理之醫療業務管理個體及其他特定個體採用美國財務會計準則公報第 94 號及美國會計原則理事會第 16 號意見書」，專案小組對於醫療業務管理個體執行醫療業務管理協議之交易應視為企業合併達成共識。就技術上而言，該交易並不符合美國會計原則理事會第 16 號意見書或 SFAS 141 對企業合併之定義，因該醫療業務管理個體既未取得醫療業務之權益或淨資產。

BC79 雙方理事會了解將收購法應用於僅依合約即達成之合併可能產生困難。特別是，該等企業合併通常不涉及支付可立即衡量之對價，且在罕見情況下，可能難以辨認收購者。惟對於互助個體之合併及基於前述之理由，雙方理事會決議收購法能夠且應適用於此類企業合併之會計處理。於達成前述結論時，雙方理事會尚對僅依合約即達成之企業合併，作成下列決議：

(a) 難以辨認收購者非為採用不同會計處理之充分理由，且對僅依合約即達成之合併，無須訂定辨認收購者之進一步指引。

(b) 在美國，此類交易已採收購法處理，且未曾面臨無法克服之議題。

(c) 決定所取得可辨認資產及承擔負債之公允價值及計算相關商譽應與本計畫第二階段達成之決策一致。

採用收購法

BC80　2005 年草案確認採用收購法之四個步驟，並敘及依該等步驟採用收購法之規定：

(a) 辨認收購者；

(b) 決定收購日；

(c) 衡量被收購者之公允價值；及

(d) 衡量及認列取得之資產與承擔之負債。

相對地，修訂之準則規定（修訂之國際財務報導準則第 3 號第 5 段）採用收購法應依下列步驟：

(a) 辨認收購者；

(b) 決定收購日；

(c) 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；及

(d) 認列與衡量商譽或廉價購買利益。

BC81　前述採用收購法步驟之主要改變係刪除衡量被收購者整體之公允價值並增加個別步驟以認列與衡量商譽。該等改變之主要理由係兩理事會決定聚焦於衡量企業合併之組成部分，包括衡量被收購者之非控制權益而非被收購者整體之公允價值。雙方理事會觀察到，不論係 2005 年草案抑或修訂之準則中，關於採用收購法之規定皆未導致以公允價值衡量被收購者整體或收購者持有被收購者之權益。例如，修訂之準則並未規定將收購者取得被收購者之溢價支付認列為損失，即移轉對價之收購日公允價值超過收購者持有被收購者權益於收購日之公允價值。國際會計準則理事會（IASB）決定允許收購者可選擇以公允價值或以被收購者可辨認淨資產按非控制權益之權益份額以衡量被收購者之非控制權益，增加了依修訂之國際財務報導準則第 3 號規定所產生之結果及衡量被收購者整體於收購日之公允價值間之另一項潛在差異。（見第 BC209 至 BC221 段對國際會計準則理事會（IASB）提供該選擇之理由之相關討論。）2005 年草案中假設為取得被收購者之移轉對價係衡量收購者持有被收購權益之公允價值，第 BC330 及 BC331 段論及修訂之準則刪除該假設之理由。

辨認收購者

BC82　雙方理事會對所有涵蓋於修訂之準則適用範圍之企業合併皆應採收購法之會計處

理之決定，代表每一企業合併皆必須辨認收購者。

BC83 國際會計準則理事會（IASB）及美國財務會計準則理事會（FASB）分別於國際財務報導準則第 3 號及 SFAS 141 訂定辨認收購者之指引。第 BC84 至 BC92 段係討論美國財務會計準則理事會（FASB）於 SFAS 141 訂定之指引；而第 BC93 至 BC101 段係討論國際會計準則理事會（IASB）於國際財務報導準則第 3 號訂定之指引。第 BC102 至 BC105 段則討論兩理事會於其企業合併計畫之第二階段，對如何辨認企業合併收購者之共同考量。

制定SFAS 141之指引

BC84 SFAS 141 有關辨認收購者之指引乃聚焦於適用該公報之企業合併類型，其排除某一個體非藉由移轉資產、產生負債或發行權益之方式對另一或更多個體取得控制之交易。因此，SFAS 141 並未納入取得控制之個體即為收購者之一般指引，儘管此為對該公報範圍內之合併所提供指引之結果。

BC85 於制定 1999 年草案之過程中，美國財務會計準則理事會（FASB）確認其會計原則委員會第 16 號意見書之指引，亦即主要透過分配現金或其他資產、或發生負債而完成之企業合併，收購者通常為分配現金或其他資產、產生負債之個體。美國財務會計準則理事會（FASB）曾考量有關透過交換權益而完成之企業合併中，辨認收購者應考量因素之各種建議。1999 年草案提出之指引係反映美國財務會計準則理事會（FASB）對於辨認收購者時應考量所有相關因素及情況之結論，特別是合併後個體中之相對表決權。該草案提出之指引規定，於確定某一業主群體保留或取得合併後個體之較大比例表決權時，應考量是否存在異常或特殊投票協議與選擇權、認股證或可轉換證券。此外，應考量有關合併後個體之董事會及高階管理階層組成之因素，且應給予與表決權相關因素之同等重視。

BC86 對 1999 年草案內容中辨認收購者之條件提出建議之回應者，大多同意該條件係屬適當。部分回應者認為 1999 年草案提出之指引係對美國會計原則理事會第 16 號意見書之改進，因該草案提供確定某一業主群體保留或取得合併後個體之較大比例表決權之額外考量因素。惟許多回應者仍提出改善辨認收購者條件之建議，且部分建議美國財務會計準則理事會（FASB）應考量其他條件。

BC87 部分回應者建議美國財務會計準則理事會（FASB）應保留會計原則委員會第 16 號意見書中，透過交換權益而完成之交易下辨認收購者之假設性方法。該方法假設若無反證，則收購者為參與合併個體之業主群體保留或取得合併後個體之較大比例表決權者。其他回應者建議辨認收購者應考量之因素應以層級之形式呈現。該等回應者中，部分建議美國財務會計準則理事會（FASB）應提供額外指引以說明表決權相關之因素（異常或特殊投票協議與選擇權、認股證或可轉換證券）會如何影響收購者之決定。

BC88 正如制定 1999 年草案時之情形，美國財務會計準則理事會（FASB）於考量前述建議時認為，因為每一企業合併皆為獨一無二，故每次合併中辨認收購者之攸關因素及情況可能與其他合併不同。因此，SFAS 141 並未保留會計原則委員會第 16 號意見書之假設性方式，亦未提供層級式之指引，因為如此一來將隱含辨認收購者時，某些因素永遠比其他因素更重要。惟正如草案回應者之建議，美國財務會計準則理事會（FASB）修正所提出之指引，以說明部分因素如何影響收購者之辨認。

BC89 1999 年草案並未規定將支付之對價超過所取得權益市價之溢價作為辨認收購者之證據。1999 年草案之部分回應者認為，溢價之支付為辨認收購者身份之強力證明。美國財務會計準則理事會（FASB）於重新考量時，決定在 SFAS 141 中，納入將溢價之支付作為辨認收購者應考量之條件。

BC90 於制定 SFAS 141 之過程中，美國財務會計準則理事會（FASB）認為在某些多方參與之企業合併中，可能難以辨認收購者，尤其是非屬收購但仍應依收購進行會計處理之合併。美國財務會計準則理事會（FASB）亦認為在該等情況下，考量額外之因素將有所助益，例如由何者發起合併及某一參與合併個體之資產、收入及盈餘之報導金額是否顯著超過另一個體。1999 年草案之回應者大多贊成此觀點，且 SFAS 141 亦納入此指引。

BC91 此外，在回應者之建議下，美國財務會計準則理事會（FASB）決定於 SFAS 141 中明確說明，在某些企業合併中（例如反向收購），發行權益之個體可能非收購者。在反向收購下，某一個體（A 企業）取得另一個體（B 企業）權益工具之所有權，但 A 企業於該交換交易中發行其本身足夠數量之具表決權權益工具作為對價，以使合併後個體之控制移轉至 B 企業業主。

BC92 若新個體之設立係發行權益工具以達成企業合併，SFAS 141 規定合併前已存在之某一參與合併個體，基於與國際財務報導準則第 3 號內容中第 BC98 至 BC101 段之類似規定相同之理由，必須辨認為收購者。

制定國際財務報導準則第3號之指引

BC93 正如草案第 ED3 號之建議，國際財務報導準則第 3 號沿用國際會計準則第 22 號對收購者為參與合併個體中對另一參與合併個體或業務取得控制之一方之企業合併，採用收購法進行會計處理之原則。國際會計準則理事會（IASB）認為採用控制概念作為辨認收購者之基礎，與國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」採用控制概念以定義報導個體之分界及提供建立母子公司關係存在之基礎一致。國際財務報導準則第 3 號亦沿用國際會計準則第 22 號中關於控制之指引，亦即控制係指主導另一個體之財務及營運政策之權力，以從其活動中獲取利益。國際會計準則第 22 號規定，不論某一參與合併個體是否取得對另一個體之超過半數表決

權，該參與合併個體仍可能對另一參與合併個體取得控制，國際財務報導準則第 3 號對辨認收購者亦提供與國際會計準則第 22 號相同之指引。

透過權益交換進行企業合併之收購者之辨認

BC94 於制定草案第 ED3 號及國際財務報導準則第 3 號之過程中，國際會計準則理事會（IASB）決定不再沿用國際會計準則第 22 號對於反向收購中，辨認參與合併個體中孰為收購者之指引。國際會計準則第 22 號規定，若某一個體之業主可控制合併後個體，應視為收購者。此法係假設在透過權益交換而進行之企業合併中，若個體之業主可控制合併後個體，則該個體可隨時主導另一個體財務及營運政策之權力，以從其活動中獲取利益。國際會計準則理事會（IASB）認為，因為該假設並非永遠正確，若繼續沿用將推翻實務上採控制概念辨認收購者之規定。

BC95 國際會計準則理事會（IASB）認為，控制概念係將焦點集中在兩個體間之關係，尤其是某一個體是否可主導另一個體財務及營運政策之權力，以從其活動中獲取利益。因此，不論對價係以何種形式支付，決定企業合併後參與合併個體中何者可主導另一個體財務及營運政策之權力以從其活動中獲取利益，為辨認收購者之基本要件。

BC96 國際會計準則理事會（IASB）亦認為，在某些反向收購中，收購者可能為權益被取得之個體，而被收購者為發行權益之個體。例如，某一非公開發行公司可能安排透過交換權益使其本身被另一規模較小之公開發行公司「取得」，藉以取得在證券交易所上市之資格。該公開發行公司之董事辭職，且由該非公開發行公司及其原業主所指定之董事取代，以作為協議之部分內容。國際會計準則理事會（IASB）意識到在此情況下，該非公開發行公司（法律上子公司）可主導合併後個體財務及營運政策之權力，以從其活動中獲取利益。在此情況下，將法律上子公司視為收購者，與採用控制概念以辨認收購者較一致。將法律上母公司視為此情況下之收購者，將使交易之形式重於實質，且因此所提供之資訊相對於採用控制概念以辨認收購者而言，提供較少之助益。

BC97 因此，國際會計準則理事會（IASB）於草案第 ED3 號中提出，於透過發行權益而完成之企業合併中，收購者之辨認應藉由考量所有相關事實與情況以決定參與合併個體中，何者可主導另一個體財務及營運政策之權力以從其活動中獲取利益。相關之事實與情況包括（但不限於）參與合併個體之業主之相對所有權權益。草案第 ED3 號之回應者大多支持此規定，因此規定與 SFAS 141 之規定一致。

若新個體之設立係為進行企業合併時之收購者之辨認

BC98 若新個體之設立係為發行權益工具以達成企業合併，草案第 ED3 號及國際財務報導準則第 3 號規定，合併前已存在之某一參與合併個體應基於可得之證據而辨認

為收購者。於考量此規定時，國際會計準則理事會（IASB）提出採用收購法的兩個方式，該等方式已被運用於不同轄區。方式一係自合併前已存在之某一參與合併個體之觀點檢視企業合併。於此方式下，收購者必定為合併前已存在之某一參與合併個體，因此不可為新設立以達成企業合併而發行權益工具之個體。方式二係從支付對價個體之角度來檢視企業合併，故可能為新設立之個體。於此方式下，收購者必定為支付對價之個體。部分轄區將國際會計準則第 22 號解釋為應採方式一；其他轄區則將國際會計準則第 22 號解釋為應採方式二。

BC99 若新個體之設立係為發行權益工具以達成涉及兩個以上個體之企業合併，從支付對價個體之角度來看企業合併，將導致新設立之個體對每一參與合併之個體採用收購法。國際會計準則理事會（IASB）意識到該結果將與採用全新起始法進行企業合併之會計處理相同，相較於將已存在個體之一視為收購者之規定，此將潛在性提供財務報表使用者更攸關之資訊。

BC100 國際會計準則理事會（IASB）亦曾考量，將為達成企業合併而發行權益工具之新設立個體視為收購者是否將使交易形式重於實質，因新設立個體可能不具經濟實質。此類個體之成立通常基於不影響辨認收購者之法律、稅務或其他業務之相關考量。例如，合併兩個結構完整個體以使某一個體主導一新設立個體發行權益工具予參與合併雙方個體之業主，實質上與某一參與合併個體直接收購另一個體之交易並無不同。因此，該交易之會計處理應與某一參與合併個體直接收購另一個體之交易相同。若非採相同作法將損及合併資訊之可比性與可靠性。

BC101 國際會計準則理事會（IASB）之結論認為，當企業合併之資訊忠實表達欲反映之交易時，企業財務報表之使用者取得之資訊將更有助益。因此，國際財務報導準則第 3 號規定收購者須為合併前已存在之某一參與合併個體。

SFAS 141與國際財務報導準則第3號關於辨認收購者指引之趨同與說明

BC102 第 BC84 至 BC101 段所述美國財務會計準則理事會（FASB）及國際會計準則理事會（IASB）之研商，導致 SFAS 141 及國際財務報導準則第 3 號中關於辨認收購者之指引很類似但不完全相同。惟指引之用語不同，且雙方理事會亦關切可能產生辨認收購者之差異。因此，雙方理事會決議制定可應用於各國間辨認收購者之共通指引，以作為制定企業合併會計處理之共通準則之部分內容。例如，美國財務會計準則理事會（FASB）採用國際會計準則理事會（IASB）之觀念，而將收購者定義為對其他參與合併個體取得控制之個體；另雙方理事會決議在修訂之準則中，於各自提供辨認收購者指引之其他準則中敘明參考來源。該指引雖先前曾隱含在 SFAS 141 中但並未敘明。兩理事會之目的係為遵循及闡明其指引，而非改變先前 SFAS 141 及國際財務報導準則第 3 號關於辨認收購者規定之實質。

BC103 2005 年草案之部分回應者指出，國際會計準則理事會（IASB）及美國財務會計準

則理事會（FASB）現行對控制之定義，於其各自之合併財務報表準則中有些許不同，且在罕見情況下，可能導致辨認不同之收購者。雙方理事會同意此看法，但其重申於制定 2005 年草案所得到之結論，即發展控制之共同定義並非本企業合併計畫之範圍。

互助個體間進行企業合併之收購者之辨認

BC104 雙方理事會曾考量互助個體及投資者擁有個體間之差異或合併互助個體及合併投資者擁有個體間之差異，是否導致須對合併互助個體中辨認收購者提供不同或額外之指引。雙方理事會並未提及任何此類之差異。因此，兩理事會決議所有企業合併皆須辨認收購者，包括僅涉及互助個體間之合併。

BC105 雙方理事會亦作成下列結論：企業合併中辨認收購者之指標亦適用於互助個體，且於該等合併中，辨認收購者無須額外之指標。雙方理事會承認，在兩個規模幾乎相當之互助個體合併時，可能導致難以辨認收購者；且認為在兩個規模幾乎相當之投資者擁有個體之合併時，亦發生同樣之困難。兩理事會決議該等困難並非互助個體所獨有，而實務上應可解決。

決定收購日

BC106 國際財務報導準則第 3 號及 SFAS 141 未重新考量即分別沿用國際會計準則第 22 號及美國會計原則理事會第 16 號意見書關於決定收購日之規定。除適用 SFAS 141 一項例外（見第 BC108 至 BC110 段），應用該指引與修訂之準則之指引產生相同之收購日。

BC107 於國際財務報導準則第 3 號及 SFAS 141 中，收購日（國際財務報導準則第 3 號亦稱為*交換日*）之指引並非單獨之陳述而係涵蓋於決定收購成本之指引中。修訂之準則於收購日指引中敘明收購日為收購者對被收購者取得控制之日。第 BC338 至 BC342 段係討論作為企業合併之對價所移轉權益證券之衡量日相關議題，及修訂之準則對該議題先前規定所作之修改。

BC108 美國財務會計準則理事會（FASB）亦刪除 SFAS 141 沿用美國會計原則理事會第 16 號意見書之「便利性」之例外，及美國會計研究公報第 51 號「合併財務報表」中允許之報導選擇方案。SFAS 141 第 48 段規定，若收購者依該段之規定減少被收購者之成本及淨利以彌補對價移轉前所認列之收益，則允許收購者指定生效日，而非移轉資產或權益證券、承擔或產生負債之日（收購日）。美國會計研究公報第 51 號第 11 段允許收購者在合併時將年中購買之子公司視為在該年年初購買，且於合併損益表之末端減除收購前之盈餘。

BC109 美國財務會計準則理事會（FASB）結論認為，為忠實表達收購者之財務狀況及營

運結果，收購者應於收購日對所有企業合併進行會計處理。換言之，收購者之財務狀況應反映收購日所取得之資產及承擔之負債—非取得資產或承擔負債之前或之後。此外，收購者該期之財務報表應僅包括被收購者於收購日後之現金流入及流出、收入及費用、以及對被收購者營運之其他影響。

BC110 2005 年草案之回應者中，極少數對於草案所提出決定收購日之指引提出意見。該等回應者通常係提出關於廢除指定非收購日之生效日規定之可行性議題。雙方理事會決議刪除該例外對財務報表之影響應不重大。例如，企業可能基於便利性之考量，而希望將收購日指定為月底（或月初）—該企業結帳日，而非月中實際之收購日。除非該基於「便利性」考量而定之日期與實際收購日期間發生之事項導致認列之金額發生重大改變，則該企業之實務仍然遵循修訂之準則之規定。因此，雙方理事會決定保留 2005 年草案關於決定收購日之指引。

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

BC111 修訂之國際財務報導準則第 3 號第 10 段係規定修訂之準則之認列原則。第 BC112 至 BC130 段係討論收購者於應用認列原則時採用之認列條件。修訂之準則亦提供認列特定資產及負債之指引，其討論內容詳見第 BC131 至 BC184 段。修訂之準則對於分類及指定取得資產及承擔負債之指引，列於第 BC185 至 BC188 段，而修訂之準則所提供認列原則之少數例外，係於第 BC263 至 BC303 段討論。

認列條件

BC112 兩理事會決定，為達實務上合理之高度一致性以及解決已存在之不一致情形，修訂之準則應提供應用認列原則之指引。該指引強調兩個基本條件。為衡量與認列採用收購法之項目，取得或承擔之項目必須為：

(a) 收購日之資產或負債；及

(b) 所取得業務（被收購者）之一部分，而非個別交易之結果。

<u>收購日之資產或負債</u>

BC113 於決定某一項目是否應於收購日認列為企業合併之一部分時，雙方理事會決定適當之第一步驟係分別採用國際會計準則理事會（IASB）之「架構」或美國財務會計準則理事會（FASB）觀念公報第 6 號「財務報表之組成」對資產及負債之定義。

BC114 雙方理事會觀察到依國際財務報導準則第 3 號及 SFAS 141 及各自之前身與相關解釋性指引，特定項目係**視為**收購日所取得之資產及承擔之負債而予以認列，不論

該等項目是否符合資產或負債之定義。此實務之作法與之前強調衡量被收購者之成本（或對其投資）而非衡量所取得資產及承擔負債於收購日之公允價值有關。例如，正如第 BC365 至 BC370 段所討論，某些與企業合併所取得勞務相關之費用應將其**視為**收購日之資產而予以資本化，以作為取得被收購者成本之一部分（且認列為商譽之一部分）。此外，收購者預期發生之部分未來成本經常視為取得被收購者之成本，並將其**視為**收購日之負債而予以認列—預期之重整成本即為一個例子。雙方理事會結論認為，廢除這項實務作法，將可改善財務報導之忠實表達、一致性及可了解性將可改善。

企業合併之一部分

BC115 企業合併所取得資產、承擔或產生負債之第二個認列條件為該資產或負債須為企業合併交易之一部分，而非來自個別交易產生之資產或負債。此區分之規定乃要求收購者辨認其對被收購者取得控制之交易組成部分。該條件及辨認企業合併組成部分指引之目的係為確保交易之每一組成部分皆依其經濟實質進行會計處理。

BC116 雙方理事會決定提供相關之應用指引，以助闡明難以決定所移轉對價之一部分係為取得被收購者或為其他目的時之疑慮。雙方理事會認為，直接參與即將進行企業合併交涉之各方可能具有關係人之特徵。因此，其可能有意願達成其他協議或於企業合併協議中納入某些主要為收購者或合併後個體之利益所設計之協議，例如企業合併後達成較有利之財務報導結果。基於前述考量，故兩理事會決定制定一項原則，以決定合併各方所達成之特定交易或協議是否為收購者及被收購者於企業合併交易之一部分或為個別之交易。

BC117 雙方理事會結論認為，主要為收購者或合併後個體（非企業合併前之被收購者或其原業主）之經濟利益所安排之交易並非取得被收購者交易之一部分。該等交易之會計處理應與企業合併分別進行。雙方理事會承認，欲決定支付之對價、取得資產及承擔負債之一部分是否來自個別交易，可能需要判斷。故 2005 年草案之內容包括一般性原則及應用該原則之施行指引，包含數個例示。

BC118 回應者對於辨認企業合併交易之組成部分所提出指引之意見分歧。例如，部分回應者提出，一般性原則敘述明確且提供適當之指引；其他回應者則認為，提出之原則並不明確。另一些回應者亦指出，將焦點集中於決定一項交易是否圖利被收購者或收購者並不明確，因為一項圖利被收購者之交易或事項，也會有利於合併後個體，因該被收購者亦為合併後個體之一部分。

BC119 雙方理事會同意回應者之意見，認為所提出用以區分企業合併組成部分之原則尚須改進。因此，理事會修訂該原則並聚焦於一項交易是否由收購者（或其代表）所達成，或**主要**為收購者或合併後個體之利益，而非**主要**為**企業合併前**之被收購者或其原業主之利益（修訂之國際財務報導準則第 3 號第 52 段）。

BC120 雙方理事會亦作成下列結論：區分原則之焦點應置於辨認企業合併是否包括應依其經濟實質而分別進行會計處理之個別交易，而非僅評估一項交易是否為交換被收購者之一部分（修訂之國際財務報導準則第 3 號第 51 段）。僅注重資產或負債是否為交換被收購者交易之一部分，可能無法將所有交易皆依其經濟實質而進行會計處理。例如，若收購者要求被收購者代表其支付部分或全部收購相關之成本，且被收購者已於收購日前支付該等成本，則被收購者於收購日時將不會呈現因支付該等成本而產生之負債。因此，有些人可能會認為 2005 年草案敘述之原則不適用於產生收購相關成本之交易。雙方理事會決議，將焦點集中在一項交易是否與企業合併有所區別，可更明確地傳達該原則之含意，且將可因此提供使用者關於收購者所達成交易及事項之財務影響更攸關之資訊。收購者之財務報表將反映收購者依交易經濟實質而負責之所有交易之財務影響。

BC121 為協助此原則之應用，修訂之國際財務報導準則第 3 號第 52 段納入三則與收購者對被收購者取得控制交易有所區別之交易例示，而附錄 B 則提供額外之應用指引。

BC122 第 52 段之第一則例示係說明確保將有效結清收購者與被收購者既存關係之交易排除於企業合併會計處理之範圍外。例如，假設某一潛在被收購者對另一潛在收購者擁有一項債權尚未解決之資產（應收款）。收購者與被收購者之業主同意清償該債權並作為出售被收購者予收購者協議之一部分。雙方理事會結論認為，若收購者支付整筆價款予賣方業主，該筆價款之一部分係為清償債權而非為取得該業務所移轉對價之一部分。因此，該筆價款中關於清償債權之部分，應排除於企業合併之會計處理之外，而個別進行會計處理。實務上，被收購者藉由將該債權移轉（視為股利）予被收購者之業主而放棄其對收購者之債權（應收款）。因此，被收購者於收購日被取得之資產並未包括應收款（資產）作為合併交易之一部分，且收購者將對其清償之價款個別進行會計處理。美國財務會計準則理事會（FASB）認為，結清既存關係之交易並非採用收購法之一部分，此決議與美國新興會計問題專案小組 04-1 號公告「企業合併各方既存關係之會計處理」之結論一致，該號公告之內容因併入 SFAS 141(R)中而廢除。

BC123 第二及第三則例示乃說明確保非為取得被收購者所移轉對價之一部分之支付價款係排除於企業合併會計處理之外。雙方理事會決議，此類交易或協議之支付價款應依該等交易適用之規定而對其個別進行會計處理。第 BC370 段亦提及例示三相關之潛在濫用情況—亦即補償被收購者或其原業主支付收購者所發生與企業合併相關之成本。

BC124 為提供辨認企業合併之組成部分之額外協助，修訂之國際財務報導準則第 3 號第 B50 段納入評估企業合併交易應考量之三個因素：(a)交易之理由、(b)交易之發起者及(c)交易之時點。雖然該等因素間並未互相排斥、亦非個別具決定性，但雙方理事會決定該等因素有助於考量一項交易或事項是否主要係為收購者或合併後個

體之經濟利益所安排，或主要為企業合併前之被收購者及其原業主之利益所安排。

國際財務報導準則第3號對衡量可靠性之條件

BC125 國際財務報導準則第 3 號包括企業合併所取得資產或承擔負債之其他認列條件。該條件規定，僅於資產或負債能可靠衡量時，始得與商譽分別認列。於制定修訂之國際財務報導準則第 3 號之研商過程中，國際會計準則理事會（IASB）決定將可靠衡量作為整體認列之條件刪除，因理事會認為可靠衡量為「架構」中整體認列條件之一部分，故無須贅述。

國際財務報導準則第3號對利益流入或流出可能性之條件

BC126 國際財務報導準則第 3 號規定，僅於資產或負債將很有可能產生經濟利益之流入或流出時，收購者始得認列被收購者之可辨認資產（無形資產除外）及負債（或有負債除外）。修訂之國際財務報導準則第 3 號並未納入機率性之認列條件，因而規定不論經濟利益流入或流出可能性之高低，收購者應認列取得之可辨認資產及承擔之負債。

BC127 「架構」中認列條件包括可能性之概念，亦即與資產或負債相關之未來經濟效益流入或流出企業之不確定程度。

BC128 於制定修訂之國際財務報導準則第 3 號之過程中，國際會計準則理事會（IASB）重新考量國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」描述為或有資產及或有負債之項目。分析此類項目之權利或義務以決定何者附有條件及何者無條件，有助於釐清企業於收購日是否擁有資產或負債之疑義*。因此，國際會計準則理事會（IASB）結論認為，許多先前視為或有資產或或有負債之項目係符合「架構」中對資產或負債之定義，因其不僅包括無條件之權利或義務，亦包括附有條件之權利或義務。一旦某項資產辨認為具無條件權利（某項負債具無條件義務）時，應釐清之疑義則變成說明與該無條件權利（無條件義務）相關之經濟利益流入（流出）為何。

BC129 國際會計準則理事會（IASB）提及，「架構」清楚敘明機率性之認列條件應按經濟利益流量而非直接現金流量。若企業承擔一項無條件之義務，可確定該企業必定產生經濟利益之流出，即使與該附有條件之義務相關利益流出之時間及金額具不確定性。故國際會計準則理事會（IASB）決議該負債（該無條件之義務）符合「架構」中機率性之認列條件。該結論同樣適用於無條件之權利。從而，若企業擁有一項無條件之權利，即可確定其擁有經濟利益流入之權利，且符合機率性之認列條件。

* 2005 年 6 月發布之修改國際會計準則第 37 號徵求意見草案中，結論基礎之第 BC11 至 BC17 及 BC22 至 BC26 段對此議題有更詳細之討論。

BC130　因此國際會計準則理事會（IASB）決定，無須在修訂之國際財務報導準則第 3 號中納入可能性條件，因無條件之權利或義務將永遠符合該可能性條件。此外，國際會計準則理事會（IASB）對國際會計準則第 38 號「無形資產」第 25 及 33 段進行配套修正，以說明理事會對下列結論之理由：不論單獨取得或企業合併取得之無形資產，永遠視為符合機率性之認列條件。具體而言，此修正指出企業預期單獨取得或企業合併取得之無形資產將帶來經濟利益之流入，即使該流入之時間及金額具不確定性。

認列所取得之特定可辨認資產及承擔之負債

BC131　為有助於確保應用修訂之準則規定之一致性，雙方理事會決定對企業合併所取得之特定類型可辨認資產及承擔負債提供更具體之認列指引。該指引及其訂定理由於下列各段中進行討論。

<u>與被收購者重整或撤離活動相關之負債</u>

BC132　修訂之準則說明，收購者僅於企業合併取得之重整或撤離活動之負債在收購日皆符合負債之定義時，始得認列該等負債（修訂之國際財務報導準則第 3 號第 11 段）。於收購日非屬負債之被收購者重整或撤離活動之相關成本，應於該等成本發生時認列為合併後個體於合併後之活動或交易。美國財務會計準則理事會（FASB）及國際會計準則理事會（IASB）從不同觀點考量取得之重整或撤離活動，因 SFAS 141 及國際財務報導準則第 3 號對此議題之規定不同。

BC133　收購者於應用 SFAS 141 時，參考美國新興會計問題專案小組 95-3 號公告「認列採購買法之企業合併相關之負債」中認列收購者重整或撤離活動相關之負債。美國新興會計問題專案小組 95-3 號公告規定，若符合特定條件時，收購者計畫進行下列事項之成本應認列為採購買法之企業合併承擔之負債：(i)撤離被收購公司之活動、(ii)非自願解僱被收購公司之員工或(iii)重新安置被收購公司之員工。該等條件並非要求對他方負有現時義務。於制定 2005 年草案之過程中，美國財務會計準則理事會（FASB）得出結論認為：正如美國財務會計準則公報第 146 號「與撤離或處分活動相關成本之會計處理」所規定，依美國財務會計準則理事會（FASB）觀念公報第 6 號之定義，僅對他人之現時義務始為負債。一項撤離或處分計畫本身並不會因企業預期在該計畫下發生之成本，而產生對他人之現時義務。因此，企業對撤離或處分計畫之承諾本身並非認列負債之充分條件。為與制定 2005 年草案之結論一致，SFAS 141(R)廢除美國新興會計問題專案小組 95-3 號公告之指引，因其與美國財務會計準則公報第 146 號不一致。

BC134　於國際會計準則理事會（IASB）發布國際財務報導準則第 3 號前，國際會計準則第 22 號與美國新興會計問題專案小組 95-3 號公告之規定一致，若收購者已符合特定條件，規定收購者應將裁撤或縮減被收購者業務之負債準備（*重組負債準備*）

認列為分攤合併成本之一部分，該重組負債準備於收購日時非被收購者之負債。國際會計準則第 22 號規定之條件與美國新興會計問題專案小組 95-3 號公告之規定類似。於制定草案第 ED3 號及國際財務報導準則第 3 號之過程中，國際會計準則理事會（IASB）曾考量此觀點：若符合特定條件時，收購者應將收購日時非被收購者負債之重組負債準備認列為分攤合併成本之一部分。贊同此觀點者（包括第三號草案之部分回應者）認為：

(a) 裁撤或縮減被收購者業務之估計成本將影響收購者為取得被收購者而支付之價格，因此應於衡量商譽時納入考量。

(b) 收購者承諾負擔因企業合併而須裁撤或縮減被收購者業務之成本。換言之，合併為過去事項，其導致裁撤或縮減被收購者業務之現時義務。

BC135 於制定國際財務報導準則第 3 號時，國際會計準則理事會（IASB）否定前段回應者提出之觀點，且認為收購者支付之價格亦將受到與該業務未來經營有關之未來損失及其他「不可避免」成本之影響，例如投資新系統之成本。雖然預期未來流出可能影響現存已認列資產之價值，惟因該等成本非收購日時被收購者負擔之義務，故國際財務報導準則第 3 號並未規定應將該等成本認列為負債。國際會計準則理事會（IASB）決議，認列企業合併所產生「不可避免」之重組成本，但卻禁止認列因企業合併而發生之其他「不可避免」成本之負債，並不一致。

BC136 國際會計準則理事會（IASB）於國際會計準則第 37 號規定辨認及認列重組負債準備之一般性條件。國際會計準則第 37 號規定，重組之推定義務（因而產生之負債）僅發生在當企業已擬定詳細且正式之重組計畫，且透過公開宣告該計畫之具體內容或已開始實施該計畫，以使受影響之各方形成將進行重組之有效預期。國際會計準則第 37 號規定，當具經濟利益之資源流出變成很有可能應清償該義務，且該義務之金額能可靠估計時，始得認列此類負債。

BC137 國際財務報導準則第 3 號反映國際會計準則理事會（IASB）之結論認為，若沿用國際會計準則第 22 號第 31 段關於認列重組負債準備之條件，類似項目之會計處理將產生差異。認列重組負債準備之時點視重組計畫之產生是否與企業合併有關，或因企業合併不存在而產生差異。國際會計準則理事會（IASB）認為，因可比性及可靠性都可能降低，故此類差異可能損及關於企業計畫進行重組所提供予使用者之資訊有用性。因此，國際財務報導準則第 3 號對於認列與重組或業務撤離相關之負債之規定，與修訂之國際財務報導準則第 3 號相同。

BC138 採用國際財務報導準則編製其財務報表而對 2005 草案提供意見之回應者中，少數對於被收購者重組或撤離活動之成本（重組成本）之會計處理提出建議。提出建議者大多同意沿用國際財務報導準則第 3 號對認列被收購者重組或撤離活動相關負債之規定。然而，2005 草案對此議題之規定則傾向於改採美國一般公認會計原

則，且美國財務會計準則理事會（FASB）接獲數個反對此提議之意見。其亦接獲部分同意此提議之意見，大多與理事會於 2005 年草案所提出之理由相同。

BC139 回應者中對於被收購者重組或撤離活動相關負債建議之會計處理持反對意見者，大多提出下列一個或多個理由以支持其觀點：

(a) 收購者將重組成本納入其取得被收購者願意支付之金額中。因此，該等成本應包括在企業合併之會計處理中。

(b) 相較於理事會建議將部分與或有事項相關之負債認列為企業合併所承擔之負債，當重組成本更有可能發生時，很難明白為何雙方理事會決議該等成本不應認列為企業合併所承擔之負債。

(c) 將重組成本資本化為企業合併之一部分，與收購其他資產之會計處理一致，即資本化金額等於支付予收購者及使該資產達到可供使用狀態之金額。

BC140 雙方理事會並未被前述觀點說服。理事會認為第 BC139 段(a)所述之觀點本質上與第 BC134 段(a)所提及草案第 ED3 號之部分回應者之觀點相同。此外，雙方理事會認為收購者並未支付被收購者或其業主預期重組或撤離活動之成本，且收購者計畫進行之重組或撤離活動並未導致收購日之義務及相關負債。收購者通常在對被收購者業務取得控制後，發生與此類成本相關之負債。

BC141 雙方理事會亦不贊成重組或撤離被收購者部分活動之成本之會計處理與修訂之準則對或有事項之規定不一致之看法。相反地，因兩者皆規定僅於一項符合負債定義之義務於收購日已存在時，始得認列負債，故兩者之規定係相互一致。

BC142 雙方理事會亦認為，修訂之準則對於重組成本之規定與現行實務中其他資產取得預期發生之許多類似成本之會計處理一致。例如，一間航空公司可能從另一航空公司取得一架飛機。購買者於決定其願意為取得該飛機所支付之價款時，可能考量更改該飛機標誌之成本及其他對該飛機外型所欲進行改變之成本。若其他航空公司為成功之投標者時，其他對該飛機出價者可能亦會擬定改造該飛機之計畫。每間航空公司預期進行改造計畫之性質與範圍及發生之成本可能有所不同。

BC143 依美國一般公認會計原則及國際財務報導準則，航空公司於取得飛機當日，不得認列該等預期於合併後發生之成本。反之，該等成本係於對該飛機取得控制後才進行會計處理。若該等成本提高該飛機之價值，且符合美國一般公認會計原則或國際財務報導準則之相關規定，該等成本將認列為資產（可能係增加該飛機之帳面金額）。否則，該等附加成本可能於發生時認列為費用。

<u>營業租賃</u>

BC144 依美國財務會計準則公報第 13 號「租賃之會計處理」及國際會計準則第 17 號「租

賃」，當被收購者為營業租賃之承租人時，其並未分別認列營業租賃中之權利及義務。舉例而言，雙方理事會曾考量於企業合併中，是否規定將被收購者於特定期間使用不動產之權利及相關續約選擇權或其他權利單獨認列為資產，或將被收購者於營業租賃中所承擔支付必要租賃給付之義務單獨認列為負債。惟在理事會考量如何對企業合併之營業租賃進行會計處理時，亦同時考量將租賃之會計處理加入其聯合計畫之議程中。該計畫於 2006 年納入議程中。故兩理事會決議，修訂之準則應與現行對租賃會計處理之規定一致。因此，當被收購者為承租人時，除修訂之國際財務報導準則第 3 號之第 B29 及 B30 段所述情況外，修訂之準則規定收購者不應認列與營業租賃相關之資產或負債；下列各段中將敘及此情況。

BC145　2005 年草案提出：不論被收購者為承租人或出租人，營業租賃條款相對於市場條款有利或不利之金額，應單獨認列為無形資產。對美國財務會計準則理事會（FASB）而言，此提案可能係沿用 SFAS 141 有關被收購者為承租人之租賃相關指引。另一方面，部分回應者提議當被收購者為營業租賃出租人時，其資產公允價值之衡量應考量租賃條款有利或不利之因素。

BC146　雙方理事會於其他準則對於如何決定資產公允價值之個別指引內容中，曾考量此議題。正如前述之提案內容，2005 年草案之提議與美國一般公認會計原則對企業合併之規定一致。惟美國財務會計準則公報第 157 號「公允價值之衡量」並未規定*評價單位*之指引—即資產或負債彙總或分類以決定衡量標的之層級。國際會計準則理事會（IASB）亦未規定決定評價單位之一般性指引。惟國際會計準則第 40 號「投資性不動產」規定，投資性不動產公允價值應考量目前租賃之租金收益，且國際會計準則理事會（IASB）亦了解，實務上衡量投資性不動產之公允價值應考量租賃之合約條款及與該資產相關之其他合約。

BC147　美國財務會計準則理事會（FASB）決議，SFAS 141 應保留 2005 年草案之指引，亦即被收購者為營業租賃之出租人時，其有利或不利因素應單獨認列為無形資產或負債。理事會之結論為，單獨報導該金額而非將租賃合約之某一要素納入租賃資產之公允價值中，可提供合併後財務報表之使用者更完整之資訊。此外，美國財務會計準則理事會（FASB）提出，單獨報導租賃合約之有利或不利因素可使該租賃資產於租賃期間內（而非依據該資產之剩餘年限）適當攤銷該金額。美國一般公認會計原則不似國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」，其並未規定不動產、廠房或設備之項目應分為不同組成部分，以不同之耐用年限分別認列各組成部分之折舊或攤銷。

BC148　國際會計準則理事會（IASB）決定規定企業合併之收購者應遵循國際會計準則第 40 號有關被收購者為營業租賃資產之出租人之指引。國際會計準則理事會（IASB）認為，對於選擇國際會計準則第 40 號中成本模式選項之出租人，國際會計準則第 16 號及國際會計準則第 38 號皆規定應採用反映企業預期資產未來經濟效益消耗

型態之折舊或攤銷方法。此外，國際會計準則第 16 號規定一項不動產、廠房及設備之每一部分，若其成本相對於該項目之總成本而言係屬重大，則該部分應個別提列折舊。故企業應調整租賃資產之折舊或攤銷方法，以反映可歸屬於該租賃現金流量之時點。因此，雖然營業租賃及該租賃資產於財務狀況表中之表達將視企業係適用國際財務報導準則或美國一般公認會計原則而有所不同；然而國際會計準則理事會（IASB）認為，合併後財務報表認列之可辨認淨資產及折舊或攤銷應相同。

<u>研究及發展資產</u>

BC149　如 2005 年草案提出之內容，修訂之準則規定收購者應認列企業合併所取得之全部有形及無形研究及發展資產。美國財務會計準則第 4 號解釋「應用財務會計準則公報第 2 號於採用購買法之企業合併會計處理」原規定收購者衡量用於研究及發展且未來無其他用途之有形或無形資產且應立即認列為費用。研究及發展資產僅於其未來具有其他用途時，始得認列為資產。反之，國際財務報導準則第 3 號並未規定研究及發展資產未來具有其他用途時，始得認列為資產。故修訂之準則並未改變國際財務報導準則第 3 號對此議題之規定。因此，第 BC150 至 BC160 段之討論內容大多關於美國財務會計準則理事會（FASB）對此議題之考量。

BC150　美國財務會計準則理事會（FASB）結論認為，用於研究及發展活動之資產若未來不具其他用途時應立即沖銷之規定產生無法忠實表達之資訊。此外，刪除該規定將促進國際間會計準則趨同之目標。因此，SFAS 141(R)取代美國財務會計準則第 4 號解釋，並規定應認列企業合併取得之研究及發展資產（不論其未來是否具其他用途）。

BC151　2005 年草案之回應者中，相對少數曾對研究及發展資產之會計處理提出建議。該等回應者大多不贊成草案提議之作法（其大多適用美國一般公認會計原則而非國際財務報導準則），提出下列考量以支持其觀點：

(a)　進行中之研究及發展可能不符合美國財務會計準則理事會（FASB）觀念公報第 6 號對資產之定義，因其成功之可能性低而無法反映**很有可能**流入之未來經濟利益。

(b)　進行中研究及發展之公允價值可能無法可靠衡量而於財務報表中認列。

雙方理事會否決前述兩觀點，其否決之理由將於下列各段中說明。

BC152　雙方理事會贊同回應者所提出可產生獲利產品之個別研究及發展計畫之可能性通常很低之看法。惟理事會亦認為在美國財務會計準則理事會（FASB）觀念公報第 6 號中使用*很有可能*一詞僅指不確定之情事。該用語係具體說明符合認列要件之項目產生未來經濟效益流入或流出之可能性程度，故定義段並未採該用語作為認列

條件。因此，理事會作成下列結論：企業合併所取得之進行中研究及發展通常符合資產之定義，因於收購日可觀察之交換交易可提供交換者預期該研究及發展產生未來經濟效益之證據。個別研究及發展計畫結果之不確定性係反映於公允價值之衡量中。

BC153 雙方理事會亦同意，決定進行中研究及發展之公允價值須採用估計及判斷，且估得之金額相對於具活絡市場公開報價之其他資產公允價值，通常較不可靠。惟理事會認為，估計及判斷之採用本身並不代表該資訊係不可靠，可靠性無須精準度或確定性。例如，國際會計準則理事會（IASB）「架構」第 86 段*敘明：「在許多情況下必須估計成本或價值，採用合理之估計為編製財務報表之必要部分，其並未損及財務報表之可靠性。」理事會亦認為，衡量企業合併所取得進行中研究及發展資產之公允價值之規定並非新增—即使是在美國一般公認會計原則亦非新增。依美國財務會計準則第 4 號解釋，該金額須衡量但立即沖銷。此外，採用國際財務報導準則之 2005 年草案回應者大多未提及遵循國際財務報導準則第 3 號有關研究及發展資產之規定所產生之任何問題，該規定係與修訂之準則一致。

BC154 於制定 2005 年草案之過程中，美國財務會計準則理事會（FASB）尚考量其是否可作進一步改進，亦即將 SFAS 141(R)關於研究及發展資產認列規定之適用範圍擴展至企業合併以外之進行中研究及發展資產之購買交易。惟因相關議題之研商須投入額外時間且可能嚴重延誤修訂之準則之發布，故當時美國財務會計準則理事會（FASB）決定不進行前述之改進。

BC155 2005 年草案之部分回應者反對美國一般公認會計原則對於企業合併所取得研究及發展資產之規定與以其他交易形式取得者之規定不一致。美國財務會計準則理事會（FASB）認同回應者所提出之看法，亦即認為研究及發展資產取得方式之不同而導致不一致之會計處理並非其預期之結果。因此，美國財務會計準則理事會（FASB）預期將於本計畫以外之工作計畫中，重新考量對於非透過企業合併方式所取得之研究及發展資產之會計處理。

BC156 美國財務會計準則理事會（FASB）亦決定藉由修正美國財務會計準則公報第 142 號，對暫時閒置或棄置之進行中研究及發展計畫，提供減損測試之指引。

區分可辨認無形資產及商譽

BC157 在國際會計準則理事會（IASB）及美國財務會計準則理事會（FASB）各自對企業合併會計處理之計畫初期，雙方理事會皆認為無形資產構成許多（可能並非大部分）企業資產增加之組成部分。理事會亦觀察到，企業合併所取得之無形資產通常被納入已認列為商譽之金額中。

* 現為觀念性架構之第 4.41 段。

BC158 國際會計準則理事會（IASB）及美國財務會計準則理事會（FASB）皆決定，其必須提供明確之條件以決定所取得之無形資產是否應與商譽分別認列。美國財務會計準則理事會（FASB）於 SFAS 141 中提供此條件，而國際會計準則理事會（IASB）於國際會計準則第 38 號中亦提供類似（雖非完全相同）之條件*。提供此類條件理由之一，係因雙方理事會認為若企業合併所取得之無形資產與商譽有所區別，可提高財務報表之決策有用性。例如，美國財務會計準則理事會（FASB）觀念公報第 5 號「企業財務報表之認列與衡量」中敘及，財務報表之分類可使得分析彙總本質上具類似特性之項目及區分本質上具不同特性之項目更加容易。聚焦於此類目標之分析（例如預測未來現金流量之金額、時間及不確定性）須將財務資訊區分為合理之同質性群組。

BC159 於制定 1999 年草案之過程中，美國財務會計準則理事會（FASB）曾考量可用於區分其他無形資產及商譽之不同特性。因美國財務會計準則理事會（FASB）決議認為，可辨認性為觀念上可用以區分其他無形資產與商譽之特性，故 1999 年草案中提出無形資產若係可辨認且能可靠衡量，則應與商譽分別而單獨認列為資產。1999 年草案之大部分回應者皆同意許多無形資產係可辨認且不同無形資產能可靠衡量。惟回應者對於草案提出之認列條件則持有不同觀點。許多回應者建議其他認列條件，且許多回應者力勸美國財務會計準則理事會（FASB）闡明*可靠衡量*一詞。

BC160 美國財務會計準則理事會（FASB）考量前述建議並決定修正草案提出之認列條件，以提供應與商譽分別認列及應納入商譽之兩類無形資產更明確之區分。美國財務會計準則理事會（FASB）後續發布修訂之草案「企業合併及無形資產：商譽之會計處理」（2001 年草案），該草案規定無形資產若符合下列條件之一時，應與商譽分別認列：

(a) 因合約或其他法定權利而產生對資產未來經濟效益之控制（即合約或法定條件）；或

(b) 無形資產可分離或區分並出售、移轉、授權、出租或交換（個別或為資產群組之一部分）（即可分離性條件）。

美國財務會計準則理事會（FASB）決議，欲可靠衡量符合前述條件之一之資產公允價值須存在足夠資訊。因認列條件改變，故而無須明確納入*可靠衡量*以作為認列條件或闡明*可靠衡量*之定義。

BC161 國際會計準則第 38 號（係由國際會計準則理事會（IASB）之前身於 1998 年發布）闡明無形資產之定義，無形資產須可辨認以與商譽區別。惟該準則並未定義*可辨*

* 有關國際會計準則理事會（IASB）於國際會計準則第 38 號所制定條件之理由，於該號公報之結論基礎中有更詳盡之資訊。

認一詞。反之，國際會計準則第 38 號規定若無形資產係可分離，則該資產即為可與商譽區別，雖然可分離性並非可辨認性之必要條件。

BC162 於制定國際財務報導準則第 3 號之過程中，國際會計準則理事會（IASB）確認國際會計準則第 38 號之結論，亦即可辨認性為觀念上可用以區分其他無形資產與商譽之特性。此外，國際會計準則理事會（IASB）決議，為提供與商譽分別辨認及衡量無形資產之明確基礎，可辨認性之觀念尚須作更清楚之描述。基於第 BC163 至 BC165 段所述之考量，國際會計準則理事會（IASB）制定區分可辨認無形資產及商譽之更明確條件，並將該等條件納入國際財務報導準則第 3 號及國際會計準則第 38 號（2004 年修訂）中。

合約或法定條件之理由

BC163 於制定國際財務報導準則第 3 號及 SFAS 141 之過程中，國際會計準則理事會（IASB）及美國財務會計準則理事會（FASB）認為，許多無形資產係因合約、規章或類似方式所形成之法定權利而產生。例如，授予汽車經銷商、速食店及專業運動團隊之特許權。商標及服務標章可向政府註冊。合約通常係與客戶或供應商協議。科技創新經常受專利權所保護。相反地，商譽來自於構成被收購者之資產組合，或透過企業合併而組成之資產集合所創造之價值，例如預期來自合併兩個或兩個以上之業務所產生之綜效。因此，雙方理事會作成下列結論：因合約或其他法定權利所產生之無形資產係用以區分許多無形資產與商譽之重要特性，而所取得具該特性之無形資產應與商譽分別認列。

可分離性條件之理由

BC164 如第 BC161 段所述，國際會計準則第 38 號之原始版本納入可分離性作為協助區分無形資產與商譽之特性。於制定國際財務報導準則第 3 號之過程中，國際會計準則理事會（IASB）確認該結論，其理由敘於下列各段中。

BC165 於制定國際財務報導準則第 3 號及 SFAS 141 之過程中，國際會計準則理事會（IASB）及美國財務會計準則理事會（FASB）認為，非因合約或其他法定因素形成之權利而產生之某些無形資產，代表其無法與被收購者區分而換取其他具有價值之物。其他無形資產，如商譽亦無法與企業區分而出售或轉讓。雙方理事會因而決議，可分離性為用以區分無形資產與商譽之另一重要特性。所取得具該特性之無形資產應與商譽分別認列。

BC166 美國財務會計準則理事會（FASB）於 2001 年草案中指出，不可個別分離之無形資產若可隨相關資產或負債之群組而出售、移轉、授權、租賃或交換，即符合可分離性條件。部分回應者建議美國財務會計準則理事會（FASB）應刪除此規定，並主張除非該資產可個別分離，否則應將其納入已認列商譽之金額中。其他回應

財團法人
會計研究發展基金會
ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

者則要求美國財務會計準則理事會（FASB）敘明*相關資產之群組*一詞之定義，並提及若出售之資產群組可構成業務，則即使是商譽亦可與被收購者區分。

BC167 美國財務會計準則理事會（FASB）提及，某些無形資產與其他資產或負債係如此緊密關聯，以致於通常係以「組合」之方式出售（例如存款負債及相關存款戶關係之無形資產）。若該等無形資產係納入商譽之價值中，後續當該無形資產隨相關資產或負債出售時，可能認列不適當之利益。惟美國財務會計準則理事會（FASB）同意，若無形資產可作為資產群組之一部分而出售或轉讓，即應與商譽分別認列，此提議相對於其原本之草案為較廣之規定。基於前述理由，SFAS 141，如同修訂之準則，皆規定不可個別分離之無形資產若可與企業分離並連同相關合約、其他可辨認資產或其他負債而出售、移轉、授權、租賃或交換，即符合可分離性條件。

BC168 2001 年草案之部分回應者提議，限縮可分離條件於該等可分離**且**在可觀察之交換交易中進行買賣之無形資產。雖然美國財務會計準則理事會（FASB）同意交換交易可提供資產符合可分離性之證據，惟其結論仍認為該等交易並非可分離性之唯一證據，故不採納此建議。

BC169 其他回應者建議，可分離性條件應修正為：無形資產僅於企業之管理階層**意圖**出售、租賃或交換該資產時，始得與商譽分別認列。美國財務會計準則理事會（FASB）否決此建議，因其認為資產**能**與企業分離並交換其他具有價值之物，係區分無形資產與商譽之相關特性。反之，管理階層之意圖並非資產之特性。

<u>美國財務會計準則理事會（FASB）否決為SFAS 141所提議其他認列條件之理由</u>

BC170 部分回應者提議，美國財務會計準則理事會（FASB）應刪除無形資產與商譽分別認列之規定。其他回應者則建議，所有與商譽具有類似特性之無形資產皆應納入商譽認列之金額中。美國財務會計準則理事會（FASB）否決這些建議，因該等建議可能降低而不能改善所報導財務資訊之決策有用性。

BC171 部分回應者質疑其本身可靠衡量許多無形資產公允價值之能力。該等回應者建議，唯一應與商譽分別認列之無形資產，係該等具有直接現金流量且在可觀察之交換交易中買賣之無形資產。美國財務會計準則理事會（FASB）否決這些建議。雖然部分可辨認無形資產之公允價值衡量可能缺乏衡量其他資產之準確性，惟美國財務會計準則理事會（FASB）仍決議，以其估計公允價值認列之無形資產所提供之資訊，相較於該等應納入商譽之無形資產所提供之資訊，更能忠實表達。此外，將有限耐用年限之無形資產納入不進行攤銷之商譽中，將更為降低財務報表之忠實表達。

<u>SFAS 141及國際財務報導準則第3號中認列條件之趨同</u>

BC172 國際財務報導準則第 3 號中，決定無形資產是否可辨認及是否應與商譽分別認列之條件，包括與 SFAS 141 相同之合約或法定條件及可分離性條件。惟國際財務報導準則第 3 號亦納入可辨認無形資產之公允價值應能可靠衡量而可分別認列之規定。於制定 2005 年草案時，雙方理事會曾考量如何最佳達成其各自對無形資產之認列條件之趨同。

BC173 於制定國際財務報導準則第 3 號時，國際會計準則理事會（IASB）提及，企業合併所取得可辨認無形資產之公允價值通常能充分可靠衡量而與商譽分別認列。資產公允價值之衡量可反映因不同機率之可能結果區間而造成不確定之影響；此類區間之存在並不表示公允價值無法可靠衡量。國際會計準則第 38 號（在配合修訂之國際財務報導準則第 3 號對其進行修正前）包括一項可反駁之推定，即企業合併所取得具有限耐用年限之無形資產，其公允價值應能可靠衡量。國際會計準則理事會（IASB）結論認為，具有潛在合約或法定基礎之資產，其公允價值並非永遠能可靠衡量。惟國際會計準則第 38 號規定僅於下列情況下，若企業合併所取得之無形資產，係因法律或其他權利而產生，且符合下列條件之一時，其公允價值可能無法可靠衡量：

(a) 不可分離；或

(b) 係可分離，惟並無相同或類似資產交換交易之紀錄或證據，且另行估計其公允價值將決定於不可衡量之變數。

BC174 於制定 2005 年草案時，國際會計準則理事會（IASB）認為，即使公允價值之估計須相當高程度之判斷，但以公允價值之估計數為基礎下單獨認列無形資產而非將其價值納入商譽中，仍可提供財務報表使用者較佳之資訊。基於此理由，國際會計準則理事會（IASB）決定對國際會計準則第 38 號進行配套修正，以刪除對企業合併所取得無形資產可靠衡量之條件。於研商 2005 年草案之提案時，國際會計準則理事會（IASB）確認對國際會計準則第 38 號所作之修正。

<u>無形資產之釋例清單</u>

BC175 附於國際財務報導準則第 3 號之釋例包括可辨認無形資產之釋例清單，該等無形資產可能係於企業合併中取得。類似之清單附於修訂之國際財務報導準則第 3 號中（見釋例）。先前雙方理事會於各自企業合併計畫中發布之草案亦包括類似之清單，惟目前之釋例清單係反映對該草案中類似清單之部分修改。雙方理事會認為，目前之釋例清單並未十分詳盡，前一版清單中所包括之特定類型無形資產，於釋例中可能未提及。此並非代表該無形資產不符合修訂之準則之可辨認條件。收購者於決定每一取得之無形資產是否符合該等條件時，應考量該資產之性質。

財團法人
會計研究發展基金會
ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

BC176 於制定 SFAS 141 之過程中，美國財務會計準則理事會（FASB）並未考量已組合之勞動力是否符合認列為可辨認無形資產之合約或法定條件或可分離性條件。反之，SFAS 141 排除已組合之勞動力之單獨認列，因美國財務會計準則理事會（FASB）認為目前尚無法取得能充分可靠衡量已組合之勞動力價值之技術。另一方面，國際財務報導準則第 3 號及國際會計準則第 38 號並未明確排除已組合之勞動力之單獨認列。惟國際會計準則第 38 號第 15 段提及，企業通常無法充分控制自已組合之勞動力所產生之未來經濟效益，故使其不符合單獨無形資產之定義。

BC177 於制定 2005 年草案時，雙方理事會認為收購者不應將已組合之勞動力認列為單獨之無形資產，因已組合之勞動力既不符合合約或法定條件，亦不符合可分離性條件。對草案中已組合之勞動力之認列提出建議之回應者，大多持不同觀點。部分回應者同意草案禁止認列之規定。其他回應者則建議雙方理事會應重新考量該禁止之規定；其大多認為在許多情況下，為決定部分無形資產之公允價值所計算「資產必要報酬」時，已估計已組合之勞動力之價值。（於採用「超額盈餘」收益評價技術時，資產必要報酬須將被評估無形資產產生之現金流量與其他資產（包括其他無形資產）創造之現金流量區分。資產必要報酬為使用其他資產之假設性「租金」。）該等回應者反對禁止將已組合之勞動力認列為單獨之無形資產，其贊成允許收購者於不同情況下，評估已組合之勞動力是否可分離，並認列該等可分離之已組合之勞動力。

BC178 雙方理事會在對 2005 年草案之提案重新審議時認為，禁止認列已組合之勞動力之規定應予保留。因已組合之勞動力為現有員工組成而非個別之員工，其非因合約或法定權益所產生。雖然個別員工可能皆與其雇主訂有聘雇合約，惟整體員工組成並未訂有此類合約。此外，已組合之勞動力不可分離，不論係個別員工或隨相關合約、可辨認資產或負債。已組合之勞動力無法於不中止收購者業務之前提下出售、移轉、授權、租賃或交換。相較之下，企業於移轉可辨認資產之後仍能繼續營運。因此，已組合之勞動力非可辨認無形資產，故無法與商譽分別認列。

BC179 雙方理事會認為，國際會計準則第 38 號及 SFAS 141 皆未定義已組合之勞動力，且該不一致已對實務界造成影響。此外，部分反對 2005 年草案中禁止認列條款之回應者顯然認為已組合之勞動力代表技術熟練勞動力之智慧資本—通常指被收購者之員工貢獻於工作上之（通常係專業）知識及經驗。惟雙方理事會係將已組合之勞動力視為可使收購者自收購日起繼續經營所取得業務之現有員工組成，且理事會決定於修訂之準則納入此定義（修訂之國際財務報導準則第 3 號第 B37 段）。

BC180 雙方理事會認為智慧資本之價值實際上已認列，因其為該企業其他無形資產公允價值之一部分，例如專門技術、流程、客戶合約及客戶關係。在此情況下，流程或方法皆可予以書面化並遵循，即使某位特定員工離職，該業務亦不會受到重大之影響。在大多數轄區內，雇主通常「擁有」員工之智慧資本。大部分聘雇合約

皆規定雇主保有員工所創造智慧資本之權利或所有權。例如，特定員工（或員工團隊）撰寫之軟體程式應予紀錄，且通常成為該企業之財產。在不嚴重影響該企業繼續營運能力之前提下，撰寫該程式之特定程式設計師可被另一位具有相當專業之軟體程式設計師所取代。然而，以軟體程式形式所創造之智慧資本係該程式公允價值之一部分，若其可與企業分離，即為可辨認之無形資產。換言之，禁止將已組合之勞動力認列為無形資產並不適用於智慧資本；其僅適用於收購日時已有勞動力之價值，且收購者在無須聘任及訓練員工之情況下仍能繼續經營被收購者之業務。

再取回權利

BC181 於企業合併中，收購者可能重新取得其原授予被收購者之某項權利，該權利授權被收購者可使用收購者之已認列或未認列資產。該等權利之例子包括：於特許權協議中授權使用收購者商標名稱之權利，或於技術授權協議中授權使用收購者技術之權利。2005 年草案及修訂之準則皆規定收購者應將此類再取回權利認列為可辨認無形資產（修訂之國際財務報導準則第 3 號之第 B35 段）。再取回權利之公允價值應於產生該權利之合約剩餘期間內攤銷。對於適用美國一般公認會計原則之企業而言，該規定並非新增，而係與美國新興會計問題專案小組 04-1 號公告之相關指引相同。（第 BC308 至 BC310 段係討論再取回權利之衡量。）

BC182 2005 年草案之部分回應者不贊成將再取回權利認列為可辨認無形資產，因其認為如此一來將與認列內部產生之無形資產相同。某些回應者提議將再取回權利認列為既存關係之結清；其他回應者則認為應將再取回權利認列為商譽之一部分。

BC183 雙方理事會否決將再取回權利視為結清既存關係之方案，例如因為再取得特許權並不會終止該權利。企業合併後，在特定地區經營特許權商店之權利仍繼續存在。其差異為現在係由收購者本身（而非被收購者）對該特許權取得控制。

BC184 雙方理事會亦否決將再取回權利認列為商譽之一部分之方案。該方案之支持者考量此類權利與企業合併所取得之其他可辨認無形資產不同，因為若自合併後個體之觀點而言，與外部第三者間之特許權關係不復存在。惟正如先前所述，該再取回權利及相關之現金流量持續存在。雙方理事會最後作成下列結論：將該權利與商譽分別認列，相較於將該權利納入商譽金額中，可提供合併後個體財務報表之使用者對決策更有用之資訊。雙方理事會亦認為，再取回權利符合合約或法定條件及可分離性條件，故而構成可辨認之無形資產。

分類與指定取得之資產及承擔之負債

BC185 在某些情況下，國際財務報導準則及美國一般公認會計原則視特定資產或負債如何分類或指定，而提供不同之會計處理。例如，依國際會計準則第 39 號「金融工

具：認列與衡量*」及美國財務會計準則公報第 115 號「投資特定債券及權益證券之會計處理」，特定金融工具之會計處理乃視該工具如何分類而不同，例如分類為公允價值變動列入損益、備供出售或持有至到期日。又如依國際會計準則第 39 號或美國財務會計準則公報第 133 號「衍生工具及避險活動之會計處理」，衍生工具之會計處理須視該衍生工具是否被指定為避險，若係如此，則其被指定為避險之種類。

BC186 2005 年草案提出，合併所取得租賃之分類不應改變被收購者於租賃開始日之分類，除非因企業合併而修改租賃條款，且依國際會計準則第 17 號或美國財務會計準則公報第 13 號之規定須以不同之方式分類。但該草案並未說明有關其他類型合約之分類或指定之議題。部分回應者及其他人士要求理事會針對企業合併之收購者於應用其他會計處理之規定時，何時應重新考量及何時可能改變合約之分類或指定，提供額外指引。

BC187 雙方理事會決定，提供分類或指定企業合併所取得合約之一般性原則將促使修訂之準則之執行更為一致。理事會認為採用收購法可使收購者在財務報表中，原始認列企業合併所取得之資產及承擔之負債。因此，就觀念上而言，收購者應於收購日依當天之合約條款內容、經濟情況及其他相關因素，分類及指定企業合併取得之所有項目。此觀念係強調分類及指定原則（修訂之國際財務報導準則第 3 號第 15 段）。

BC188 修訂之國際財務報導準則第 3 號第 17 段敘及之兩種情況中，將租賃合約分類為營業租賃或融資租賃以及將合約分類為保險、再保險合約或存款合約，其他國際財務報導準則及美國一般公認會計原則皆規定企業應於合約開始日即根據當天之合約條款及其他因素分類合約。因該等規定乃適用於特定類型之合約而不論參與合約各方之身分，雙方理事會結論認為此類規定亦應適用於企業合併之會計處理。因此，修訂之準則為第 17 段指出之兩類合約，提供分類及指定企業合併所取得資產及承擔負債之例外原則。

保險及再保險合約之認列、分類與衡量指引

BC189 SFAS 141(R)主要藉由修正其他保險相關之準則，對企業合併所取得或承擔之保險及再保險合約提供特定指引。第 BC190 至 BC195 段係說明該指引。第 BC196 段係說明國際會計準則理事會（IASB）對認列與衡量企業合併所取得保險合約之指引，保險合約係規定於國際財務報導準則第 4 號「保險合約」。

---

* 國際會計準則理事會（IASB）於 2009 年 11 月及 2010 年 10 月修正國際會計準則第 39 號~~範圍內~~之~~資產分類與衡量之~~部分規定，並將該等規定移至國際財務報導準則第 9 號「金融工具」。國際財務報導準則第 9 號適用於國際會計準則第 39 號範圍內之所有~~資產。本段係討論國際財務報導準則何時發布之相關事項~~項目。

BC190 美國財務會計準則理事會（FASB）決定，企業合併所取得之保險及再保險合約應採全新起始法（新合約）之會計處理。故因企業合併所取得保險及再保險合約之權利及義務所產生之全部資產及負債應於收購日認列，並以其收購日之公允價值衡量。認列與衡量之內容可能包括再保險合約之可回收金額、支付所取得合約未到期部分之未來合約理賠及理賠費用之負債、支付已發生合約理賠及理賠費用之負債。惟該等取得資產及承擔負債不包含被收購者保險及再保險合約帳戶，例如無法產生現金流量之遞延收購成本及未賺得保費收入。美國財務會計準則理事會（FASB）認為此模式與收購法以及企業合併取得之其他類型合約之會計處理最為一致。

BC191 美國財務會計準則理事會（FASB）亦決定，規定收購者應依據所取得合約之條款及該合約開始日之相關合約或協議，沿用被收購者對合約分為保險或再保險合約（而非存款）之分類。若該等合約或協議之條款已修改且將改變該合約之分類時，收購者應基於修改日（可能為收購日）之合約條款及其他相關因素，決定該合約之分類。於評估合約是否構成保險或再保險合約時，相關合約或約定為重要考量因素，因其可能對風險之移轉造成重大影響。

BC192 SFAS 141(R)亦規定企業合併所取得保險及再保險合約之公允價值應區分為：(a)採收購者之會計政策下，保險及再保險合約按美國一般公認會計原則認列之會計餘額；及(b)無形資產（或其他負債，但預期此情況極少發生）。該指引允許收購者後續按照其現有業務相同之基礎，報導所取得之業務（惟無形資產之攤銷除外）。提供第三方或有承諾之其他合約亦應與其他或有事項進行相同之處理，為賠償負債適足性提供擔保之合約應以補償項目之方式處理。

BC193 美國財務會計準則理事會（FASB）認為，無形資產應按與衡量負債一致之基礎予以攤銷。例如，對大部分短期合約（如財產及負債保險合約）而言，美國一般公認會計原則要求負債不可折現，故攤銷無形資產正如使用利息法折現，可能為適當之方法。對特定長期合約（如大部分之傳統壽險合約）而言，採用與衡量負債一致之基礎將與美國財務會計準則公報第 60 號「保險公司之會計處理與報導」第 31 段提供之指引類似。

BC194 美國財務會計準則理事會（FASB）考量 2005 年草案回應者所提出之數個執行議題後，決定對所取得保險及再保險合約敘明其採用全新起始模式，並對其後續之會計處理（包括規定無形資產應按與負債一致之基礎進行攤銷）提供有限度之指引。如此一來應可充分解決目前大部分實務之疑義。該指引之層級亦與國際財務報導準則第 4 號所提供有限度之指引一致。

BC195 美國財務會計準則理事會（FASB）決定藉由修正美國財務會計準則公報第 60 號，以提供企業合併所取得保險及再保險合約認列與衡量（包括後續衡量）之指引。此與國際會計準則理事會（IASB）於國際財務報導準則第 4 號中提供保險合約之

企業合併指引之作法類似，且若美國財務會計準則理事會（FASB）及國際會計準則理事會（IASB）最終進行聯合計畫以重新綜合考量保險合約之會計處理時，將使該計畫可能進行之指引內容之修改更容易處理。

BC196 國際財務報導準則第 4 號第 31 至 33 段只處理企業合併所取得保險合約之少數面向。該指引係於國際會計準則理事會（IASB）對保險合約計畫之第一階段中制定。國際會計準則理事會（IASB）決定在企業合併計畫之第二階段中不修正各該段，以免在國際會計準則理事會（IASB）對保險合約計畫進行第二階段前行動。國際會計準則理事會（IASB）於 2007 年 5 月發布討論稿「保險合約之初步觀點」，以說明其保險合約計畫第二階段之初步思維。

衡量

BC197 修訂之國際財務報導準則第 3 號之第 18 段訂定所取得之可辨認資產及承擔之負債應以其收購日公允價值衡量之原則。第 BC198 至 BC245 段係討論訂定此原則之理由及其於或有事項及非控制權益之應用，而第 BC246 至 BC251 段則係說明公允價值之定義。修訂之準則提供決定所取得特定類型資產於收購日公允價值之指引，並於第 BC252 至 BC262 段中說明。衡量原則之例外則於第 BC279 至 BC311 段中說明。

為何將公允價值作為衡量原則？

<u>所取得之可辨認資產及承擔之負債</u>

BC198 於制定修訂之準則之衡量原則時，雙方理事會認為公允價值為企業合併所取得資產及承擔負債之最攸關屬性。相對於以成本衡量或以分攤全部收購成本為基礎，以公允價值衡量可提供較可比及較易了解之資訊。國際財務報導準則第 3 號及 SFAS 141 皆規定以所取得資產及承擔負債之公允價值為基礎，分攤收購成本。惟該等準則之其他指引亦包括以非公允價值衡量之規定。此外，SFAS 141 對於分階段達成之收購（分批收購）以及未取得被收購者全部權益之收購中衡量所取得可辨認資產及承擔負債之規定，造成可辨認資產及負債之公允價值衡量與累計及分攤成本過程間之另一項差異。該等規定與國際會計準則第 22 號（已由國際財務報導準則第 3 號取代）中標準處理之規定相同。以下各段係說明國際會計準則理事會（IASB）修改國際會計準則第 22 號之理由，以及美國財務會計準則理事會（FASB）修改 SFAS 141 分批收購規定之理由，並提供修訂之準則中公允價值衡量原則之理由之額外討論。

BC199 於各自制定國際財務報導準則第 3 號及 SFAS 141(R)之過程中，雙方理事會皆檢視於業務之收購中，因適用國際會計準則第 22 號中標準處理、SFAS 141 之規定及相關施行指引所產生之不一致。在分批收購中，其過程涉及累計成本或先前購買

之企業權益帳面金額，該等成本可能發生於數年前或數十年前。該等金額係計入收購日時購買被收購者增額權益之現時成本中。分次購買所累計之金額後續係分攤至取得資產及承擔負債中。分攤該累計金額通常導致對先前各次購買混用現時交換價格及遞轉後期之帳面價值（而非以其收購日之公允價值）認列被收購者之可辨認資產及負債。財務報表使用者長久以來對於這些作法極為詬病，因其產生之資訊缺乏一致性、可了解性及有用性。例如，在對美國財務會計準則理事會（FASB）於 1991 年 9 月發布討論備忘錄「合併政策及程序」之回應意見中，某位機構之貸款主管提出：

> [我們認為]合併財務報表所報導之子公司[被收購者]資產及負債，應反映其購買時交換交易之全部價值。…（我們認為）現行實務係混用部分現時交換價格及部分遞轉後期之帳面價值來報導個別資產及負債，此為**危險之誤導**。[用粗體強調部分係附加]

BC200 雙方理事會決議，混用收購日之公允價值及收購者之歷史成本或帳面金額以報導新收購業務之資產及負債並無任何助益。發生於該業務納入收購者財務報表前之交易及事項相關之金額，對收購者財務報表之使用者並不攸關。

BC201 雙方理事會亦觀察到外界對下列資訊之批評：將成本累計及分攤過程應用於未取得被收購者全部權益之業務收購所產生之資訊。於該情況下，應用成本累計及分攤過程亦導致可辨認資產及負債通常非以收購日公允價值認列。例如，於其 1993 年之意見書「1990 年代及其後之財務報導」中，投資管理及研究協會（AIMR）[*] 提出：

> 當 B 公司收購 A 公司但未取得 A 公司全部所有權，則產生更複雜之情況。於現行實務下，僅對 B 公司所擁有之部分 A 公司資產及負債進行重估價，然 A 公司之所有資產及負債—部分重估價，部分未重估價—皆與 B 公司之資產及負債合併，其資產及負債並未進行重估價。這是如此混亂之情況！**最後結果為合併歷史價值及現時價值，也許只有神才能正確區分那些價值**。[第 28 頁，用粗體強調部分係附加]

BC202 反之，若一次購買即取得該業務之全部權益，分攤現時購買價格之過程通常導致資產及負債以其收購日之公允價值認列與衡量。因此，資產及負債所報導之金額將視收購者係透過一次交易或多次交易購買被收購者全部權益而不同。

BC203 雙方理事會決議，非以收購日公允價值之金額衡量取得資產及承擔負債無法忠實表達其經濟價值或收購者因企業合併產生之經濟情況。正如第 BC37 段所述，財務報表的一項重要目的係提供使用者關於企業績效及其控制資源之攸關及可靠的資訊。不論母公司持有某一特定子公司所有權權益之多寡，皆適用之。雙方理事會之結論認為，以公允價值衡量可讓使用者對下列事項作出較佳之評估：企業合

[*] 投資管理及研究協會（AIMR）於日後更名為特許財務分析師協會。本結論基礎中提及該組織時，係以其發表特定論文當時之名稱。

併所取得可辨認淨資產之現金產生能力及管理階層對受託管理資源之課責性。因此，修訂之準則中公允價值之衡量原則將改善收購者財務報表所報導資訊之完整性、可靠性及攸關性。雙方理事會亦決議，適用此衡量原則不應加諸企業過高之增額成本，因在國際財務報導準則第 3 號及 SFAS 141 之規定下，亦必須衡量取得資產及承擔負債之公允價值，即使該等公允價值未必為該等資產及負債認列之金額。

BC204 國際會計準則理事會（IASB）及美國財務會計準則理事會（FASB）對於制定衡量企業合併所取得資產及承擔負債之準則（及相關應用指引）所作之決策皆反映於修訂之準則中，內容包括：

(a) 與以公允價值原始衡量取得資產及承擔負債之一般性原則一致，故可改善取得資產及承擔負債產生資訊之攸關性及可比性；

(b) 消除收購價格分攤過程之不一致及其他缺失，包括分階段收購業務及收購日時收購者並未購買被收購者全部權益（可能完全未購買）而取得某一業務之情況；及

(c) 實務上之應用可達高度合理之一致性且無須負擔過高成本。

<u>非控制權益</u>

BC205 2005 年草案提出，被收購者之非控制權益應以非控制權益佔所取得可辨認資產及承擔負債比例之金額加計非控制權益佔商譽比例金額之合計數決定之。至此，因商譽係以殘值衡量，故認列為被收購者非控制權益之金額亦必為剩餘之概念。此外，於決定如何衡量非控制權益時，尚包括一個重要之議題—即非控制權益佔商譽比例之金額是否應認列（通常稱為「全部商譽與部分商譽之議題」）。於制定 2005 年草案時，雙方理事會決議該金額應認列（換言之，理事會選擇「全部商譽」之方案）。

BC206 於再次研商 2005 年草案時，雙方理事會認為其已詳述決定非控制權益報導金額之技術，但尚未辨認其衡量屬性。運用該等技術之結果將會使非控制權益於企業合併中實際上被衡量為「最終剩餘」。換句話說，非控制權益之報導金額將視自商譽歸屬之金額決定，而商譽係以殘值衡量。因此，就某種意義而言，非控制權益將會係分攤剩餘金額後所剩餘之金額，也就是殘值中之殘值。

BC207 雙方理事會之結論如下：原則上不希望在企業合併之會計處理中產生兩個剩餘金額。理事會亦認為，商譽無法以非殘值之概念衡量；且亦無法直接衡量商譽之公允價值。相反地，收購者可衡量非控制權益之公允價值，例如，以非控制股東持有股份之市價為基礎或採用其他評價技術。被收購者之非控制權益為企業合併所取得少於 100%股權之部分，且理事會之結論認為，非控制權益之觀念，正如合併

之其他組成部分而應以公允價值衡量。雙方理事會認為，若修訂之準則具體說明非控制權益之衡量屬性而非僅說明決定非控制權益金額之技術，則有關非控制權益資訊之決策有用性將獲得改善。理事會之結論尚包括：原則上，非控制權益之衡量屬性應為公允價值。雙方理事會透過諮詢部分使用財務報表作出投資決策（或投資建議）之代表，而了解有關非控制權益於收購日公允價值之資訊將有助於估計母公司股份之價值，不論係於收購日或未來之其他日期。

BC208 雙方理事會認為，非控制權益為收購者合併財務報表中權益之組成部分，且以收購日之公允價值衡量非控制權益與衡量其他權益組成部分之方式一致。例如，母公司流通在外股份（包括為完成企業合併而發行予被收購者原業主之股份）於財務報表中係以發行當日之公允價值（市價）衡量。因此，SFAS 141(R)之公允價值衡量原則適用於被收購者之非控制權益，而修訂之國際財務報導準則第 3 號亦允許收購者以收購日之公允價值衡量被收購者之非控制權益。

國際財務報導準則第3號對於非控制權益衡量基礎之選擇

BC209 國際會計準則理事會（IASB）之結論如下：原則上收購者應以收購日之公允價值衡量企業合併之所有組成部分，包括被收購者之非控制權益。惟修訂之國際財務報導準則第 3 號允許收購者選擇以公允價值或以被收購者可辨認淨資產按非控制權益之比例衡量被收購者之非控制權益。

BC210 對非控制權益之衡量基礎提供選擇並非國際會計準則理事會（IASB）之優先選項。一般而言，國際會計準則理事會（IASB）認為可選擇會計方法將降低財務報表之可比性。惟國際會計準則理事會（IASB）對非控制權益無法同意一個單一之衡量基礎，因所考量之方案中（公允價值或按被收購者可辨認淨資產之比例）皆未獲得理事會成員之充分支持以順利發布修訂之之企業合併準則。國際會計準則理事會（IASB）決定允許可選擇非控制權益之衡量基礎，因理事會認為對本計畫所制定企業合併會計處理之其他改善建議及趨同之利益，大於允許這項特定選擇之缺點。

BC211 以下部分係(a)提供國際會計準則理事會（IASB）所考量關於衡量方案之額外資訊；(b)彙整允許選擇衡量基礎之主要影響及(c)討論趨同之影響。

衡量之可選擇方案

BC212 雖然國際會計準則理事會（IASB）贊同以公允價值衡量企業合併所有組成部分之原則，但此原則並未獲得理事會之一致認同。國際會計準則理事會（IASB）之部分成員並不支持此原則，因此原則須以公允價值衡量非控制權益。基於此理由，該等國際會計準則理事會（IASB）之成員支持對被收購者非控制權益之衡量原則開放一項例外。

BC213　其他國際會計準則理事會（IASB）成員中，部分係基於不同理由而支持對非控制權益開放例外。部分成員主張一項例外係基於無充分證據以評估報導非控制權益於收購日公允價值之邊際效益。該等成員認為，一般而言非控制權益之公允價值應能可靠衡量，惟其發現，相較於以被收購者可辨認淨資產按非控制權益之比例衡量，以公允價值衡量之成本較高。該等成員觀察到，許多回應者指出，不論所報導之非控制權益以何種方式衡量，其資訊幾乎不具任何參考價值。

BC214　而不支持例外之國際會計準則理事會（IASB）成員認為，報導非控制權益於收購日公允價值之邊際效益超過其衡量之邊際成本。

BC215　國際會計準則理事會（IASB）考量規定應以公允價值衡量非控制權益，除非以公允價值衡量將加諸收購者過高之成本或投入。惟來自代表及幕僚之研究意見指出，*過高之成本或投入*一詞不可能一致地應用於實務。因此，此類規定不可能增加不同企業間衡量非控制權益之一致性。

BC216　國際會計準則理事會（IASB）勉強作成下列結論：修訂之國際財務報導準則第 3 號能獲得充分支持而得以發布之唯一方法為允許收購者可以個別交易為基礎，按公允價值或以被收購者可辨認淨資產按非控制權益之比例衡量非控制權益。

非控制權益可選擇衡量方法之影響

BC217　國際會計準則理事會（IASB）指出，當非控制權益係以被收購者可辨認淨資產按其比例而非以公允價值衡量時，可能產生之結果包括三項主要差異。第一，企業合併中非控制權益及商譽所認列之金額可能較低（且此等應為唯一影響原始認列之兩個項目）。第二，若現金產生單位後續減損，認列為損益之商譽減損金額可能比按公允價值衡量非控制權益而認列之金額較小（雖然其並不影響歸屬於控制權益之減損損失）。

BC218　第三項差異係因收購者後續購買非控制股東持有之部分（或全部）股份而產生。如果非控制權益假設係以公允價值取得，則企業淨資產（包括商譽）之公允價值未認列之變動中歸屬於非控制權益的部分將減少集團之權益。若非控制權益原始係以被收購者可辨認淨資產按其比例而非按公允價值衡量，則歸屬於收購者所報導之權益可能減少更多。此議題於國際會計準則理事會（IASB）對國際會計準則第 27 號建議修正之研商會議中尚有進一步討論。

趨同

BC219　雙方理事會決定，雖然其傾向對非控制權益訂定共通之衡量屬性，惟其認為已考量並在實務上可能之範圍內盡量消除國際財務報導準則第 3 號與 SFAS 141 間之許多差異。

BC220 因為目前國際財務報導準則與美國一般公認會計原則對企業合併以外之規定存有一些差異，故雙方理事會各自規定之某些議題上無法達到趨同。雙方理事會發現，國際財務報導準則對減損之會計處理與美國一般公認會計原則不同。此意味即使雙方理事會於非控制權益原始衡量之規定達到趨同，但商譽及其後續之會計處理仍無法趨同。雖然此並非允許非控制權益原始衡量之規定分歧的適當理由，但仍為一項減緩之因素。

BC221 因大多數企業合併並未涉及非控制權益，故雙方理事會認為姑且不論修訂之準則對非控制權益之不同會計處理，修訂之準則對大多數企業合併之大部分會計處理將趨於一致。

國際財務報導準則第3號之後續改善

BC221A 於 2010 年 5 月發布之「國際財務報導準則之改善」，理事會提出其疑慮，即對於非控制權益之某些組成部分允許衡量選擇，可能導致在某些情況下該等組成部分之衡量不適當。理事會決定將選擇限制於現時所有權權益且其持有者有權於清算發生時按比例享有企業淨資產之非控制權益。此修正規定收購者以收購日公允價值衡量非控制權益之所有其他組成部分，除非國際財務報導準則規定其他衡量基礎。例如，若股份基礎給付交易被分類為權益，企業應依國際財務報導準則第 2 號衡量之。若無此修正，則收購者選擇以非控制權益對被收購者可辨認淨資產所享有之比例衡量時，收購者可能以零衡量某些權益工具。理事會之觀點認為，此將導致不認列他方所擁有之被收購者經濟利益。因此，理事會修正國際財務報導準則第 3 號，以限制衡量選擇之範圍。

衡量或有事項產生之資產及負債，包括後續之衡量

BC222 美國財務會計準則公報第 5 號「或有事項之會計處理」定義*或有事項*為企業可能之利得或損失涉及不確定之現存情況、狀況或環境，且最終將因一項或多項未來事項之發生或未發生而解決。SFAS 141(R)將與或有事項相關之資產或負債稱為*因或有事項產生之資產及負債*。為便於討論，本結論基礎亦使用該名詞以泛指與或有事項相關之議題，包括國際會計準則理事會（IASB）於制定認列與衡量企業合併中或有負債規定時之考量（第 BC242 至 BC245 及 BC272 至 BC278 段）。

BC223 修訂之準則規定，因或有事項產生而於收購日認列之資產及負債應以其收購日之公允價值衡量。此規定通常與國際財務報導準則第 3 號衡量之規定一致，惟其代表企業適用 SFAS 141 方式之改變。此外，國際會計準則理事會（IASB）對或有負債之衡量指引係沿用國際財務報導準則第 3 號之相關指引，但對完成修訂國際會計準則第 37 號之計畫則尚未處理（第 BC272 至 BC276 段）。因此，美國財務會計準則理事會（FASB）與國際會計準則理事會（IASB）對於衡量因或有事項產生之資產及負債之結論係分別探討。

美國財務會計準則理事會（FASB）對於衡量因或有事項產生之資產及負債之結論

BC224 依 SFAS 141 而認列因或有事項產生之資產或負債之金額，鮮少為收購日之公允價值。反之，其通常為結算金額或基於已存在收購日後某一日之情況所預期結算金額之最佳估計。

BC225 於制定 2005 草案時，美國財務會計準則理事會（FASB）曾考量是否應對企業合併中所有或有事項之原始認列與衡量規定一種嚴格的美國財務會計準則公報第 5 號之方法。此係指不符合美國財務會計準則公報第 5 號「可能性」條件之或有事項應衡量為零（或以符合高度很有可能之最低金額衡量）而非公允價值。部分代表認為，應用美國財務會計準則公報第 5 號於企業合併之會計處理可能為降低成本及衡量困難之可行方法，其困難包括為衡量許多被收購者依美國財務會計準則公報第 5 號並未認列之或有事項公允價值在取得所需資訊及法律諮詢時存在之困難。

BC226 美國財務會計準則理事會（FASB）觀察到，美國財務會計準則公報第 5 號第 17 段(a)規定「該等可能產生利益之或有事項通常並未反映於帳上，因如此作可能在收入尚未實現前即將其認列。」因此，若採用於其他情況下應用美國財務會計準則公報第 5 號之方式於企業合併之會計處理，可能導致不認列或有事項之利益，包括該等於收購日可取得認列所需之所有資訊之或有事項。美國財務會計準則理事會（FASB）之結論認為其為退步之舉；SFAS 141 已規定於收購日時，認列該等公允價值可決定之或有事項（SFAS 141 第 39 段及第 40 段(a)）。依美國財務會計準則公報第 5 號之規定，非因企業合併產生之或有損失不可認列，除非未來資源流入具高度可能性。此外，因商譽係以殘值計算，忽略可辨認或有利益之資產亦將導致商譽之高估。同樣地，忽略或有損失之負債將導致低估商譽。因此，美國財務會計準則理事會（FASB）拒絕對企業合併之會計處理採用美國財務會計準則公報第 5 號之方法。

BC227 美國財務會計準則理事會（FASB）亦曾考量但拒絕依美國財務會計準則公報第 38 號「被收購企業合併前或有事項之會計處理」維持現行之實務，而 SFAS 141 並未重新考量即沿用該規定。基於前段所述之理由，美國財務會計準則理事會（FASB）決議，繼續允許於應用 SFAS 141 及相關指引而延遲認列因或有事項產生之大多數資產及負債，將無法對企業合併之會計處理進行必要之改善。美國財務會計準則理事會（FASB）決定，規定收購者以公允價值衡量及認列符合觀念性要素定義之或有事項所產生之資產或負債，將有助於進行必要之改善，特別是改善所報導財務資訊之完整性。

BC228 2005 年草案之部分回應者關切可靠衡量收購日之或有資產及或有負債公允價值之能力，美國財務會計準則理事會（FASB）認為，相較於衡量修訂之準則規定應以收購日公允價值衡量之其他資產及負債公允價值，於收購日充分可靠地衡量因合

約性或有事項所產生之資產及負債公允價值，不應更為困難。合約條款及收購過程中產生之其他資訊（例如決定應支付之價格）應可提供所需之資訊。衡量因非合約性或有事項（該或有事項符合很有可能條件者）所產生之資產及負債公允價值亦可能取得足夠之資訊（見第 BC270 至 BC271 段）。美國財務會計準則理事會（FASB）認知，收購日時不符合很有可能條件之非合約性資產或負債，最可能產生難以衡量之問題及對衡量結果可靠性之關切。為處理這些可靠性之疑慮，美國財務會計準則理事會（FASB）決議，收購者不應衡量與認列此類資產及負債。相反地，因非合約性或有事項（該或有事項於收購日不符合很有可能條件者）所產生之資產及負債應依其他美國一般公認會計原則之規定處理，包括美國財務會計準則公報第 5 號。

BC229 美國財務會計準則理事會（FASB）還觀察到，關心因或有事項產生之資產及負債公允價值能否可靠衡量之回應者對*可靠衡量*之解讀可能與國際會計準則理事會（IASB）有差異。為可靠衡量或有事項之公允價值，收購者無須有能力確定或準確地決定、預測或得知該或有事項於收購日（或於衡量期間內）之最終結算金額。

BC230 美國財務會計準則理事會（FASB）與國際會計準則理事會（IASB）於 2006 年發布其聯合計畫中首次徵求意見之討論稿，以改善各自訂定之觀念性架構。討論稿「改善財務報導之觀念性架構：財務報導之目的及有助於決策之財務報導資訊之品質特性」第 QC21 段係討論忠實表達、與資訊可靠性有關而對決策有用之財務報導資訊之品質與準確性間之關聯。其表示估計之正確性係眾所期望的，若欲忠實表達經濟情勢，則估計必須達正確性之某些最低標準。惟忠實表達之含義既非估計之絕對準確，亦非結果之正確性。

BC231 美國財務會計準則理事會（FASB）認為，若估計係基於適當之輸入值且每一輸入值反映該因素之最佳可得資訊時，符合 SFAS 141(R)認列條件之或有資產及或有負債之公允價值能於收購日充分可靠衡量以認列於企業合併之會計處理。美國財務會計準則理事會（FASB）認知，於收購日衡量之公允價值並非該資產或負債最終結算之金額，惟其藉由將不確定性納入衡量而提供關於資產或負債現時價值之資訊。

因或有事項產生之資產及負債之後續衡量

BC232 美國財務會計準則理事會（FASB）認為，於合併後期間將美國財務會計準則公報第 5 號適用於因或有事項(該或有事項於收購日不符合美國財務會計準則公報第 5 號可能性標準）產生之已認列資產及負債，將導致除列該資產或負債且於合併後期間報導為損益。其結果將無法忠實表達該期間發生之經濟事項。美國財務會計準則理事會（FASB）指出，對於許多因或有事項產生之金融工具，例如選擇權、遠期合約及其他衍生工具，潛在誤導性報導結果之類似考量並不存在。此類資產及負債通常將依其他適用之美國一般公認會計原則，繼續以公允價值衡量；其他

適用之準則對於如何於損益或綜合損益中報導金融工具公允價值之後續改變，提供相關指引。因此，美國財務會計準則理事會（FASB）決定其必須處理企業合併中認列因或有事項產生之資產及負債之後續衡量。惟其將範圍限縮至後續應適用美國財務會計準則公報第 5 號之資產及負債。

BC233 美國財務會計準則理事會（FASB）針對後續可能須適用美國財務會計準則公報第 5 號且企業合併未取得或承擔之資產及負債之後續衡量，考量下列五項替代方案：

方案一：以公允價值後續衡量。

方案二：至收購者取得有關該或有事項可能結果之新資訊之前，以企業合併原始認列之收購日公允價值為後續報導之金額。取得新資訊時，收購者應評估新資訊並以其收購日公允價值或適用美國財務會計準則公報第 5 號應認列之金額**孰高**者衡量負債，或以其收購日公允價值或其未來結算金額之最佳估計數**孰低**者衡量資產。

方案三：企業合併原始認列之「凍結」金額。

方案四：採用利息分攤法（類似於美國財務會計準則公報第 143 號「資產除役義務之會計處理」之模式）。

方案五：採用遞延收入法，但僅限於與收入產生活動相關之項目。

BC234 美國財務會計準則理事會（FASB）對於原始認列因或有事項產生之資產及負債，規定應以公允價值衡量之決定係於第 BC224 至 BC231 段中說明。基於與前述大多相同之理由，美國財務會計準則理事會（FASB）曾考量規定採用方案一：以公允價值後續衡量。考量其他理由後，美國財務會計準則理事會（FASB）最後否決該方案。採用方案一將代表—對某些企業（亦可能對很多企業）而言，企業合併所取得因或有事項產生之資產及負債將以公允價值報導，惟其他類似資產及負債則必須以美國財務會計準則公報第 5 號規定之金額報導—類似資產及負債之不同衡量將導致財務報導更難以理解。美國財務會計準則理事會（FASB）指出，企業合併之計畫並非廣泛討論美國財務會計準則公報第 5 號缺點之適當之處。此外，於 SFAS 141(R)定案時，美國財務會計準則理事會（FASB）當下曾考量於其技術性議程中新增一項計畫，以重新全面性考量美國財務會計準則公報第 5 號中或有事項之會計處理。（美國財務會計準則理事會（FASB）於 2007 年 9 月在議程中新增一項計畫以重新檢討或有事項之會計處理。）美國財務會計準則理事會（FASB）決議，規定因或有事項產生之資產及負債以公允價值進行後續衡量為時過早，且可能預先判斷該計畫之討論結果。

BC235 美國財務會計準則理事會（FASB）決定，規定方案二作為可行之選擇。依照該方法，於尚未取得與該或有事項可能結果有關之新資訊前，收購者應繼續以收購日

公允價值報導收購日所認列因或有事項產生之資產及負債。當此類新資訊取得時，收購者應評估該資訊並依下列金額衡量該資產或負債：

(a) 以(i)或(ii)**孰高**者衡量負債：

(i) 其收購日公允價值；及

(ii) 若適用美國財務會計準則公報第 5 號應認列之金額。

(b) 以(i)或(ii)**孰低**者衡量資產：

(i) 其收購日公允價值；~~或~~及

(ii) 其未來結算金額之最佳估計數。

BC236 美國財務會計準則理事會（FASB）之結論認為，此方案為改善收購日之報導與在現行美國財務會計準則公報第 5 號規定下後續會計處理間之可行方案。此方案不會預先判斷理事會對重新檢討其財務會計準則公報第 5 號計畫之討論結果。其亦處理部分代表之疑慮：規定或有事項應以公允價值進行後續衡量將導致企業合併所取得或承擔之或有負債與非因企業合併產生之或有負債之衡量方式不同。

BC237 美國財務會計準則理事會（FASB）認為，此方案對負債及資產之指引存在些許之差異。與負債不同之處為—其未規定資產應以其收購日公允價值或*若適用美國財務會計準則公報第 5 號應認列之金額*孰低者衡量。因美國財務會計準則公報第 5 號不允許認列或有利益，故適用美國財務會計準則公報第 5 號資產所認列之金額應為零。故美國財務會計準則理事會（FASB）決定，因或有事項所產生之資產應以其收購日公允價值或其*未來結算金額之最佳估計數*中孰低者衡量。美國財務會計準則理事會（FASB）認為，此衡量方式類似於美國財務會計準則公報第 5 號對負債（或有損失）之衡量方式。美國財務會計準則理事會（FASB）還認為，此方法對於資產係允許認列資產減損；其規定資產應降低至收購者預期回收金額之現行估計數。

BC238 美國財務會計準則理事會（FASB）拒絕方案三—凍結原始認列之金額。美國財務會計準則理事會（FASB）認為，此方案產生之資訊比方案二不攸關。因美國財務會計準則理事會（FASB）將方案二視為可行且可運作之方法，故其毫無理由採用一項較不適當之方案。美國財務會計準則理事會（FASB）同樣拒絕方案四—利息分攤法。依照方案四，或有事項將採類似美國財務會計準則公報第 143 號之慣例予以再衡量，而該號公報規定對原始現金流量之假設利率保持不變。美國財務會計準則理事會（FASB）提及對長期資產除役義務（包括損益表波動之考量）採用美國財務會計準則公報第 143 號之利息分攤法之理由，對於例如保證或未決訴訟等年限較短之或有事項並非令人信服之理由。

財團法人
會計研究發展基金會
ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

BC239 依照方案五—遞延收入法—遞延收入負債之收購日公允價值（履行義務）將於收購日後開始攤銷，如個別訂價之延期保證及非企業合併取得之產品維修合約所採之方法。後續直接成本係以應計項目計入或有事項中。美國財務會計準則理事會（FASB）認為，應用該衡量方法之成本較其他衡量方法低。惟美國財務會計準則理事會（FASB）決議，潛在降低成本無法合理化：(a)對於企業合併所取得或承擔之特定類型或有事項後續會計處理產生不一致；及(b)降低所產生資訊之攸關性。因此，美國財務會計準則理事會（FASB）亦拒絕方案五。2005 年草案之部分回應者支持將或有事項產生之資產及負債所認列金額之後續變動，認列為商譽之調整或列入綜合損益表而非列入損益。支持將此類變動報導為商譽之調整之回應者贊成之原因，部分係因其認為難以辨別因收購日後之情況產生之變動及取得關於收購日已存在之較佳資訊產生之變動。該等回應者認為，後者為衡量期間調整，其中許多導致商譽之調整。

BC240 美國財務會計準則理事會（FASB）了解區分衡量期間調整及其他因或有事項所產生資產及負債之金額變動有時確有困難。惟類似之困難亦存在於其他企業合併取得之資產及承擔之負債；收購日後該等資產及負債金額之變動係列入損益。美國財務會計準則理事會（FASB）認為無足夠之理由對或有事項產生之項目作不同之規定。

BC241 該等支持將或有事項產生之資產及負債所認列金額之後續變動認列入綜合損益表而非列入損益之回應者，大多將其類推於備供出售證券之現行會計處理。其認為直至或有事項解決時，或有事項所產生之項目才「實現」。美國財務會計準則理事會（FASB）拒絕該方案，因無足夠之理由將其加入原始認列為其他綜合損益而後續「再循環」至損益之項目類別中。美國財務會計準則理事會（FASB）認為將或有事項所產生項目金額之後續變動報導為損益，不僅在觀念上優於將該等變動僅報導為其他淨利，且亦與其他企業合併取得或承擔項目金額變動認列之方法一致。

<u>國際會計準則理事會（IASB）對或有負債之原始或後續衡量之結論</u>

BC242 如第 BC223 段所述，國際會計準則理事會（IASB）對或有事項之衡量指引係沿用國際財務報導準則第 3 號之相關指引（除敘明收購者不能認列非負債之或有事項外），但對完成修訂國際會計準則第 37 號之計畫則尚未處理。因此，企業合併認列之或有負債，其原始衡量應以收購日之公允價值。

BC243 於制定國際財務報導準則第 3 號時，國際會計準則理事會（IASB）認為，不明確規定企業合併所認列或有負債之後續會計處理可能導致合併後不久即不適當地除列部分或全部該等或有負債。

BC244 國際會計準則理事會（IASB）於草案第 ED3 號提出，企業合併所認列之或有負債

應排除於國際會計準則第 37 號適用範圍之外，且後續應以公允價值衡量，公允價值之變動係認列為損益，直至該負債已清償或該或有負債定義所述之不確定未來事項已解決。在考量回應者對此議題提出之建議時，國際會計準則理事會（IASB）提及，後續以公允價值衡量此類或有負債，與理事會在修訂國際會計準則第 39 號*對以低於市場利率提供貸款之財務保證及承諾之會計處理所達成之結論並不一致。

BC245 國際會計準則理事會（IASB）決定修訂草案第 ED3 號之提案，以與國際會計準則第 39 號一致。因此，修訂之國際財務報導準則第 3 號規定，企業合併所認列之或有負債於原始認列後，應以下列孰高者衡量：

(a) 依國際會計準則第 37 號應認列之金額；~~或~~及

(b) 原始認列之金額減除（於適當時）依國際會計準則第 18 號「收入」認列之累計攤銷。

公允價值之定義

BC246 修訂之國際財務報導準則第 3 號及 SFAS 141(R)對於公允價值採用之定義與國際會計準則理事會（IASB）及美國財務會計準則理事會（FASB）於其各自之其他準則採用之定義相同。具體而言，國際會計準則第 39 號†及其他國際財務報導準則對公允價值之定義為「在公平交易下，已充分了解並有成交意願之雙方據以達成資產交換或負債清償之金額」，修訂之國際財務報導準則第 3 號係採用此定義。另一方面，美國財務會計準則公報第 157 號對公允價值之定義為「市場參與者在正常交易下，於衡量日出售資產所取得或移轉負債所支付之價格」，SFAS 141(R)亦採用此定義。

BC247 國際會計準則理事會（IASB）亦曾考量採用美國財務會計準則公報第 157 號對公允價值之定義，但決定若採該定義將會預先判斷理事會公允價值衡量計畫之結果。同樣地，美國財務會計準則理事會（FASB）亦曾考量採用國際財務報導準則第 3 號對公允價值之定義，但決定採該定義將造成美國財務會計準則公報第 157 號之規定不適當，美國財務會計準則公報第 157 號係欲適用於所有新準則規定應以公允價值衡量之所有情況。

BC248 雙方理事會認知，公允價值定義之不同可能導致衡量企業合併所取得資產及承擔

---

* 關於以低於市場利率提供貸款之財務保證及承諾之會計處理，~~國際會計準則理事會(IASB)於~~2009 年 11 月發布並於 2010 年 10 月修正之國際財務報導準則第 9 號「金融工具」將該規定移至國際財務報導準則第 9 號~~「金融工具」~~。

† 國際會計準則理事會（IASB）於 2009 年 11 月及 2010 年 10 月修正國際會計準則第 39 號之部分規定，並將該等規定移至國際財務報導準則第 9 號「金融工具」。國際財務報導準則第 9 號適用於國際會計準則第 39 號範圍內之所有項目。

財團法人 會計研究發展基金會 ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

負債之公允價值視該合併係依修訂之國際財務報導準則第 3 號或 SFAS 141(R)之處理而不同。惟雙方理事會諮詢評價專家有關不同公允價值之定義可能產生之影響。諮詢之結果使雙方理事會了解此類差異不可能經常發生。雙方理事會亦觀察到，各自之公允價值定義雖採不同之文字但卻描述本質上相同之觀念於兩個領域—金融負債之未履約風險與信用等級及市價基礎之衡量目標。

BC249 美國財務會計準則公報第 157 號將未履約風險定義為未能達成某項義務之風險，並指出未履約風險影響負債之公允價值。未履約風險包括但可能不限於企業本身之信用風險。相較之下，國際財務報導準則於論述負債之公允價值時，並未使用*未履約風險*一詞。惟國際會計準則第 39 號規定金融負債之公允價值應反映其信用風險。雖兩理事會之用詞相異，但兩理事會仍認為基本概念本質上相同。

BC250 依美國財務會計準則公報第 157 號對公允價值之定義指出，公允價值為市場參與者在正常交易下之價格。相較之下，國際財務報導準則提出，公允價值係反映已充分了解並有成交意願之雙方間之公平交易。國際會計準則第 40 號第 42 至 44 段論及*已充分了解並有成交意願之雙方間之交易*意旨：

> …於本準則內容中，「已充分了解」意指有成交意願之買方及有成交意願之賣方，均了解投資性不動產之性質與特性、實際及潛在用途，及於報導期間結束日之市場情況…
>
> …有成交意願之賣方，係依市場條件可取得之最佳價格主動銷售投資性不動產。因有成交意願之賣方係假設之持有者，故實際投資性不動產之持有者所面臨之真實情況並不列入考量（例如，有成交意願之賣方並不考量投資性不動產所有者之特殊納稅情況）。
>
> 公允價值之定義中提及公平交易。公平交易係指交易者未存在特別或特殊關係，而使交易價格不尋常。公平交易係假定交易者非關係人，彼此獨立進行交易。

因此，雖然兩定義以不同之用語表達，惟觀念係相同—公允價值為非關係人間交易之市價基礎衡量。

BC251 惟適用不同公允價值定義產生之差異可能發生於特定情況下。例如，美國財務會計準則公報第 157 號將公允價值定義為市場參與者間之換出價格，而國際財務報導準則將公允價值定義為公平交易下之交換價格。兩理事會所詢問之大多數評價專家表示，因交易成本並非任一種定義下之公允價值組成部分，故僅於下列情況下，企業合併所取得資產或承擔負債之換出價格會異於交換價格（換入或換出）：(a)資產係為取得以其防禦性價值；或(b)負債係以償還債權人而非將其移轉予第三方為衡量基礎。惟雙方理事會了解，依美國財務會計準則公報第 157 號第 A12 段，以資產之防禦性價值為基礎衡量資產之方式正在制定中，且理事會認為，辨別因

定義不同所可能產生差異之重要性尚言之過早。此外，企業是否會採不同方法衡量企業合併所承擔負債之公允價值亦不明確。

衡量所取得特定資產之收購日公允價值

現金流量不確定之資產（備抵評價）

BC252 國際財務報導準則第 3 號及 SFAS 141 皆規定應收款之衡量應以預期回收金額按適當現時利率折現之現值，減除無法收現備抵金額及收現成本（若必要時）。雙方理事會考量對於企業合併取得之資產（例如應收帳款及其他短期與長期應收款）是否必須增加公允價值衡量原則之例外。兩理事會之部分成員建議，為便於實務運作及其他理由（包括對企業合併所取得放款之信用損失與原始產生之放款信用損失之比較之關切），應允許例外。惟於制定 2005 年草案時，雙方理事會認為沒有令人信服的理由增加此類例外。雙方理事會認為，採用被收購者之帳面基礎及納入收現成本與修訂之準則之公允價值衡量規定及收購者於收購日開始進行取得資產及承擔負債之原始衡量、認列及分類之基本概念並不一致。因收現及未來現金流量之不確定性已納入應收款之公允價值衡量中，故 2005 年草案提出，收購者對於取得之資產係以公允價值衡量者，不應認列個別之備抵評價科目。

BC253 於制定 2005 年草案之過程，美國財務會計準則理事會（FASB）認知，將未來現金流量之不確定性納入公允價值之衡量中而不對無法收現之金額設置備抵評價，與美國證券管理委員會規定之現行實務不同。該實務係訂於美國證券管理委員會之會計公告 2.A.5「企業合併相關備抵放款損失之調整」，規定收購者通常對被收購者放款中無法收現部分之估計不應改變被收購者合併前之估計。惟美國財務會計準則理事會（FASB）亦認為，公允價值衡量與美國會計師協會（AICPA）立場聲明書第 03-3 號「移轉所取得之部分放款或債務證券之會計處理」之指引一致，而該公報適用範圍內之移轉（包括以收購之方式處理之企業合併）取得之所有放款，其原始會計處理禁止採用「結轉」或設置備抵評價。

BC254 於制定 2005 年草案時，雙方理事會認為公允價值衡量方法對金融機構之資本要求隱含某些意義，尤其是銀行。惟雙方理事會認為，主管機關之報導性規定為個別事項且其超過一般目的財務報導之範圍。

BC255 有些對此議題提出建議之 2005 年草案回應者贊成此提案，但其中很多不贊成對應收款及類似資產不認列備抵評價科目。該等回應者中，部分傾向於保留國際財務報導準則第 3 號及 SFAS 141 之指引。回應者指出應收帳款、放款、融資租賃之應收款等類似項目之公允價值衡量成本可能很高；並認為相關利益無法超過衡量成本。其他回應者亦提出，放款及其他應收款目前可用之軟體系統並未對收購取得及原始產生之放款提供個別之會計處理；而必須對適用美國會計師協會（AICPA）立場聲明書第 03-3 號之放款以人工進行會計處理，故而產生重大成本。

BC256　正如制定 2005 年草案時之情況，雙方理事會承認，以公允價值衡量應收款及類似資產而不設置個別備抵評價科目之規定，可能對部分企業產生額外之成本。惟雙方理事會觀察到，適用國際會計準則第 39 號*之企業須在原始認列時，以公允價值衡量非企業合併取得之金融資產以及原始產生之金融資產。雙方理事會認為不應因為金融資產或其他資產所取得交易之性質而以不同方式衡量。因雙方理事會認為沒有充分理由應對具信用風險之應收款或其他資產提供衡量原則之例外，雙方確認其對於以公允價值衡量應收款及類似資產之利益超過相關成本之結論。

BC257　2005 年草案之部分回應者提出，單獨認列之放款及類似資產之備抵評價，對使用者於評估嵌入放款評價之信用假設時係屬重要。回應者建議應收款之公允價值應分為三項組成部分：(a)合約總金額、(b)利率變動之個別折溢價及(c)信用風險之備抵評價，其係以預期無法收現之合約現金流量為基礎。於評估該表達之選擇方案時，雙方理事會提及，此方法下表達之備抵評價將異於依國際會計準則第 39 號及美國財務會計準則公報第 5 號對應收款提列備抵評價之規定。按國際會計準則第 39 號及美國財務會計準則公報第 5 號之規定，備抵評價之決定係根據已發生之損失而非預期之損失。因此，如何以持續之基礎決定備抵評價金額尚存疑慮。例如，若採其他應收款之規定，即須因已發生損失與預期損失間之差異而立即認列利益。相反地，對於移轉取得（包括企業合併）而非原始產生之應收款，若其備抵評價之金額後續係以預期損失之基礎而決定，結果對該等應收款而言將會是一個新的會計模式。雙方理事會決議認為，此計畫並非考量有關如何以最佳方式決定應收款之備抵評價更廣泛議題之處，不論該應收款取得之方式為何。

<u>所取得應收款資訊之揭露</u>

BC258　部分代表建議兩理事會考量對以公允價值衡量之應收款規定額外之揭露，以協助評估納入公允價值衡量之信用品質相關考量，包括預期將無法收現之應收款。該等代表亦關切，若應收款係以公允價值認列，在無額外揭露之情況下，將無法決定合約現金流量及預期無法收現之合約現金流量金額。為回應此建議，雙方理事會決定規定下列項目之揭露：所取得應收款之公允價值、合約應收總額、預期無法收回之合約現金流量於收購日之最佳估計數。此揭露係規定各重要類別之應收款。

BC259　2007 年 1 月，美國財務會計準則理事會(FASB)於其技術性議程中新增一項計畫，以改善關於應收款融資之備抵信用損失之揭露。於該計畫中，美國財務會計準則理事會（FASB）考慮對企業投資組合之信用品質、企業之信用暴險、其備抵評價

---

* 國際會計準則理事會（IASB）於 2009 年 11 月<u>及 2010 年 10 月</u>修正國際會計準則第 39 號~~範圍內之資產分類與衡量之~~<u>部分</u>規定，並將該等規定移至國際財務報導準則第 9 號「金融工具」。國際財務報導準則第 9 號適用於國際會計準則第 39 號範圍內之所有~~資產。本段係討論國際財務報導準則何時發布之相關事項~~<u>項目</u>。

之會計政策及其他可能之範圍，新增揭露之規定及強化現有之揭露。

BC260 雙方理事會認為，為企業合併所取得應收款制定一組完整信用品質揭露之工作，與美國財務會計準則理事會（FASB）對備抵評價揭露計畫所要作的類似。合併該等工作將促進資源使用之效率。因此，美國財務會計準則理事會（FASB）決定將應於企業合併中規定之揭露納入本計畫關於備抵評價及信用品質揭露之範圍內，且國際會計準則理事會（IASB）將監督本計畫。在過渡時期，修訂之準則規定之揭露（修訂之國際財務報導準則第 3 號之第 B64 段(h)）將至少提供部分（雖然可能非全部）使用者需要之資訊，以評估所取得應收款之信用品質。

<u>收購者意圖不再使用之資產或意圖以不同於其他市場參與者之方式使用之資產</u>

BC261 於制定修訂之準則時，美國財務會計準則理事會（FASB）接獲外界詢問，有關依 SFAS 141 對於衡量特定收購者意圖不再使用或意圖以不同於其他市場參與者之方式使用之無形資產，其實務上運用不一致之情形。例如，若收購者意圖不再使用一項企業合併所取得之品牌名稱，部分企業將該資產價值指定為零，而其他企業則以市場參與者預期據以交換該資產之金額衡量，亦即以公允價值衡量。

BC262 為避免運用時發生此類不一致，雙方理事會決定闡明收購者意圖不再使用資產之衡量（修訂之國際財務報導準則第 3 號之第 B43 段）。國際財務報導準則第 3 號及 SFAS 141 之目的皆係資產（包括有形及無形）應以其公允價值衡量，不論收購者如何使用或是否使用該資產。美國財務會計準則理事會（FASB）認為，按最高且最佳使用原則衡量此類資產係與美國財務會計準則公報第 157 號一致。美國財務會計準則公報第 157 號第 A12 段係說明決定企業合併所取得且收購者意圖不繼續完成之進行中研究及發展計畫之公允價值。國際會計準則理事會（IASB）透過財務報表編製者、評價專家及查帳人員了解，國際財務報導準則第 3 號之適用係按修訂之準則規定之方式。

認列或衡量原則之例外

BC263 正如修訂之國際財務報導準則第 3 號第 14 及 20 段所述，修訂之準則納入其認列與衡量原則之少數例外。第 BC265 至 BC311 段係討論所提供例外之可辨認資產及負債之類型，以及該等例外之理由。

BC264 此外，尚須注意並非每一符合特定類型資產或負債之項目即屬認列或衡量原則（或兩原則）之例外。例如，或有負債係屬於認列原則之例外，因修訂之國際財務報導準則第 3 號除第 11 及 12 段認列條件外，尚規定或有負債之額外認列條件。雖適用該額外條件將導致部分或有負債無法認列，惟該等符合額外條件之或有負債將依該認列原則予以認列。其他例子包括員工福利，其係辨認為認列與衡量原則所規定例外之資產或負債之類型。收購者應依國際會計準則第 19 號「員工福利」，

認列與衡量因被收購者之員工福利約定所產生之負債及相關資產，而非適用修訂之國際財務報導準則第 3 號之認列與衡量原則。適用國際會計準則第 19 號之規定將導致認列許多（若非大部分）類型之員工福利負債，此與適用該認列原則產生之結果相同（見第 BC297 段）。惟其他規定則未必與改認列原則一致，例如對採用美國一般公認會計原則之企業而言，因多雇主計畫產生之撤銷負債。此外，適用國際會計準則第 19 號之規定通常會導致以非收購日公允價值之基礎衡量員工福利（及相關資產）之負債。惟對一次性離職福利適用美國財務會計準則公報第 146 號之規定，將導致以公允價值衡量該等福利之負債。

認列原則之例外

<u>或有事項產生之資產及負債</u>

BC265　美國財務會計準則理事會（FASB）對於認列因或有事項產生之資產及負債之結論與國際會計準則理事會（IASB）對認列或有負債之結論，產生對修訂之準則認列原則之例外，因兩者皆導致部分項目未於收購日認列。惟例外之詳細情況則不同。該等例外之理由及兩者之差異將於第 BC266 至 BC278 段討論。

<u>美國財務會計準則理事會（FASB）對因或有事項產生之資產及負債之結論</u>

BC266　SFAS 141 未重新考量即沿用美國財務會計準則公報第 38 號之規定，其規定若被收購者或有事項之公允價值於分攤期間可決定時，收購者將或有事項之公允價值納入收購價格分攤中。至於該等公允價值於分攤期間無法決定之或有事項，SFAS 141 規定，當該或有事項高度很有可能發生且其金額可合理估計時，收購者應將該或有事項認列為損益。

BC267　美國財務會計準則理事會（FASB）之資源小組成員及其他人告知美國財務會計準則理事會（FASB），實務上收購者經常未在收購日認列因或有事項產生之資產及負債。反之，因或有事項之金額無法「合理估計」或因該金額之決定不符合美國財務會計準則公報第 5 號「機率性」之認列條件，故或有事項係在收購日後按後續決定之金額認列。

BC268　2005 年草案提出，若因被收購者或有事項產生之所有資產及負債符合美國財務會計準則理事會（FASB）觀念公報第 6 號資產或負債之定義，不論或有事項是否符合美國財務會計準則公報第 5 號之認列條件，收購者應認列該等資產及負債。如同國際會計準則理事會（IASB），美國財務會計準則理事會（FASB）之結論認為，原則上為忠實表達收購日之經濟情況，全部所取得之可辨認資產及承擔之負債應與商譽分別認列，包括收購日時因或有事項產生之資產及負債。

BC269　適用美國一般公認會計原則之 2005 年草案回應者，對於如何處理或有事項是否產生以及何時產生符合美國財務會計準則理事會（FASB）觀念公報第 6 號定義之資

產及負債之不確定性（亦稱為*要素不確定性*），表達關切之意。部分回應者提出一個例子，係關於被收購者與其他方於收購日協調替另一方所發生成本之補償。收購者應如何決定該或有事項是否產生應認列為企業合併會計處理之一部分之資產？回應者建議數種處理要素不確定性之方式，其中通常包括對收購者應於收購日認列之所有或有事項或非合約性或有負債，設立一個最低標準。其他回應者則建議規定僅於該等因或有事項所產生資產及負債之公允價值能可靠決定時始得認列，此與 SFAS 141 之規定類似。

BC270 美國財務會計準則理事會（FASB）明白解決要素不確定性之潛在困難，尤其是因非合約性或有事項產生之資產或負債。理事會考量是否藉由規定或有事項產生之資產及負債僅於其公允價值能可靠衡量時始得認列以處理要素不確定性。美國財務會計準則理事會（FASB）結論認為，採用美國財務會計準則公報第 157 號對於公允價值衡量之指引，應估計能充分可靠認列之或有事項所產生資產及負債之公允價值。美國財務會計準則理事會（FASB）亦認為，增加衡量條件為處理涉及認列之不確定性的間接方式，惟以更直接之方式處理此類不確定性較佳。

BC271 美國財務會計準則理事會（FASB）之結論認為，在大部分情況下，關於因或有事項所產生潛在資產或負債是否符合相關定義（要素不確定性）之重大不確定性，可能涉及非合約性或有事項。為有助於報表編製者及其查帳人員處理要素不確定性，美國財務會計準則理事會（FASB）決定增加規定，以便於收購者評估或有事項是否**很有可能**產生符合美國財務會計準則理事會（FASB）觀念公報第 6 號定義之資產或負債。對於因或有事項所產生之資產而言，應用該條件係聚焦於收購者是否因過去交易或其他事項而很有可能對於未來經濟效益取得控制。就負債而言，很有可能之條件則應注重收購者是否因過去交易或其他事項而產生必須犧牲未來經濟效益之現時義務。若收購日時該條件已符合，收購者應以收購日之公允價值認列資產或負債，以作為企業合併會計處理之一部分。若收購日時該條件並未符合，收購者應依其他美國一般公認會計原則（包括美國財務會計準則公報第 5 號）適當處理非合約性或有事項。美國財務會計準則理事會（FASB）決議，增加很有可能之條件可促使收購者聚焦於被收購者中更容易辨認之或有事項，因而避免耗費過多時間於搜尋即使辨認出其影響可能不顯著之或有事項。

<u>國際會計準則理事會（IASB）對或有負債之結論</u>

BC272 於制定 2005 年草案時，國際會計準則理事會（IASB）結論如下：若資產或負債符合「架構」之定義，即應與商譽分別認列。於某些情況下，資產或必要清償之負債涵蓋的未來經濟效益金額，取決於一項或多項未來不確定事項之發生與否。該不確定性係反映於衡量中。美國財務會計準則理事會（FASB）達成一致之結論。

BC273 在發布 2005 年草案的同時，國際會計準則理事會（IASB）亦發布有關於國際會計準則第 37 號範圍內或有資產及或有負債會計處理之類似提案之單獨徵詢意見草

案。國際會計準則理事會（IASB）當時預計修訂之國際會計準則第 37 號之生效日與修訂之國際財務報導準則第 3 號之生效日相同。惟國際會計準則理事會（IASB）目前預期以後再發布修訂之國際會計準則第 37 號。因此，除闡明收購者不應認列收購日時非義務之所謂或有負債之外，國際會計準則理事會（IASB）決定沿用原國際財務報導準則第 3 號之相關規定。國際會計準則理事會（IASB）預期於其發布修訂之國際會計準則第 37 號時，重新考量是否必要修正修訂之國際財務報導準則第 3 號之規定。

BC274 國際會計準則理事會（IASB）結論認為，收購者僅於企業合併所承擔之或有負債符合「架構」對負債之定義時，始應認列。此與企業合併計畫第二階段之整體目標係一致，其規定收購者應於取得控制之日認列取得之資產及承擔之負債。

BC275 惟國際會計準則理事會（IASB）認為，國際會計準則第 37 號對或有負債之定義包括以下兩項：(a)「可能之義務」及(b)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之現時義務。國際會計準則理事會（IASB）認為，僅於企業合併所承擔之或有負債為現時義務時，始應認列。因此，修訂之國際財務報導準則第 3 號並未如前一版國際財務報導準則第 3 號，其並不允許認列「可能之義務」。第 BC276 段正如其對認列企業合併所承擔或有負債之決定，國際會計準則理事會（IASB）認為，收購者僅於企業合併所取得之或有資產符合「架構」對資產之定義時，始應認列。惟國際會計準則理事會（IASB）觀察到，國際會計準則第 37 號對或有資產之定義僅包括「可能之資產」。或有資產發生於當企業於報導期間結束日是否擁有一項資產尚不確定時，但預期未來某一事項將可確認該企業是否擁有資產。因此，國際會計準則理事會（IASB）結論認為，或有資產不應認列，即使幾乎可以確定該等資產將會成為無條件或不具或有條件。若企業決定一項資產係存在於收購日（亦即該資產於收購日擁有無條件之權利），則該資產並非或有資產且應依適用之國際財務報導準則處理。

<u>趨同</u>

BC277 美國財務會計準則理事會（FASB）及國際會計準則理事會（IASB）對於認列因或有事項產生之資產及負債之結論的結果是，在決定哪些項目應於收購日認列之標準存有差異（至少在短期內）。若考量國際會計準則理事會（IASB）對修正國際會計準則第 37 號重新研議之現況及美國財務會計準則理事會（FASB）目前議程尚無重新考量美國財務會計準則公報第 5 號規定之事實，儘管雙方理事會正制定修訂之準則，目前無法趨同係無法避免之情況。（美國財務會計準則理事會（FASB）在 2007 年 9 月之議程中增加一項重新考量或有事項會計處理之計畫。）目前若欲對於企業合併中認列因或有事項所產生資產及負債之指引達成趨同，將可能產生為企業合併制定之規定與因或有事項所產生資產及負債（該等資產及負債並非因企業合併而取得或發生）之最終規定不一致之風險。

BC278　惟雙方理事會認為，依美國財務會計準則理事會（FASB）認列指引所認列因或有事項產生之資產或負債，以及依國際會計準則理事會（IASB）認列指引所認列之或有負債，將以一致的方式衡量。換言之，就收購日所認列因或有事項產生之資產及負債而言，其原始衡量規定已趨同。惟兩理事會承認因美國財務會計準則公報第 5 號之衡量指引與國際會計準則第 37 號不同，故其後續衡量之規定亦存有差異。兩理事會對於衡量該等資產及負債結論之理由，係於第 BC224 至 BC245 段中討論。

認列與衡量原則之例外

所得稅

BC279　2005 年草案提出、修訂之準則規定，遞延所得稅資產或負債應分別依國際會計準則第 12 號「所得稅」或美國財務會計準則公報第 109 號「所得稅之會計處理」認列與衡量。國際會計準則第 12 號及美國財務會計準則公報第 109 號係制定認列與衡量遞延所得稅資產及負債之規定—該等規定與修訂之準則之認列與衡量原則未必完全一致。

BC280　雙方理事會曾考量將遞延所得稅資產及負債辨認為僅對衡量原則之例外，因國際會計準則第 12 號及美國財務會計準則公報第 109 號之大部分（若非全部）規定可認為係與修訂之準則之認列原則一致。認列原則規定收購者應於收購日認列於該日符合資產或負債觀念性定義之取得資產及承擔負債。惟兩理事會之結論認為，豁免遞延所得稅資產及負債適用認列與衡量原則可更明確指出，收購者應適用國際會計準則第 12 號、美國財務會計準則公報第 109 號及其相關解釋或修正之認列與衡量之規定。

BC281　依國際會計準則第 12 號及美國財務會計準則公報第 109 號，遞延所得稅資產或負債通常以未折現金額衡量。兩理事會決定規定企業合併取得之遞延所得稅資產或負債無須以公允價值衡量，因其認為：

(a)　若該等資產及負債以其收購日之公允價值衡量，其後續依國際會計準則第 12 號或美國財務會計準則公報第 109 號衡量時，可能導致收購後之期間立即報導合併後利益或損失，即使基本經濟情況並未改變。此將無法忠實表達合併後期間之經營結果，且與企業合併係~~公平~~公允價值交換而不應導致合併後立即認列利益或損失的概念不一致。

(b)　為以收購日公允價值衡量該等資產及負債並克服(a)所述之報導問題，可能必須綜合考量是否修改及如何修改國際會計準則第 12 號及美國財務會計準則公報第 109 號對企業合併所取得遞延所得稅資產或負債之後續衡量規定。由於國際會計準則第 12 號及美國財務會計準則公報第 109 號之複雜性及追蹤企

業合併所取得遞延所得稅資產及承擔遞延所得稅負債所增加之複雜性，雙方理事會之結論認為，適用修訂之準則之公允價值衡量原則，其利益應不足以作為可能發生之成本或複雜性之正當理由。

2005 年草案之回應者通常贊同該項對於公允價值衡量規定之例外。

BC282 為使國際會計準則第 12 號及美國財務會計準則公報第 109 號之規定更緊密關聯，及促使會計處理與修訂之準則之原則規定更為一致，雙方理事會決定處理與企業合併相關之收購者所得稅會計處理之四個特殊議題：

(a) 收購者因企業合併 而產生之已認列遞延所得稅資產變動之會計處理；

(b) 企業合併所取得因被收購者之可減除暫時性差異或營業損失或所得稅抵減遞轉後期而產生之遞延所得稅利益，於收購日後變動之會計處理；

(c) 因可抵稅商譽超過財務報導之商譽所產生所得稅利益之會計處理；及

(d) 所取得具不確定性之稅務申報情況，於收購日後變動之會計處理。

BC283 雙方理事會說明第一個議題係因國際會計準則第 12 號及美國財務會計準則公報第 109 號現存規定之差異，其中國際會計準則第 12 號對已認列遞延所得稅資產變動之會計處理係與企業合併分別處理，而美國財務會計準則公報第 109 號將收購者遞延所得稅資產之備抵評價變動納入企業合併之會計處理。美國財務會計準則理事會（FASB）決定對此議題與國際會計準則第 12 號（國際會計準則理事會（IASB）決定保留）之規定趨同。因此，收購者應於企業合併期間，依國際會計準則第 12 號之規定，將其已認列遞延所得稅資產之變動認列為收益或費損（或權益之變動）。

BC284 雙方理事會主要係為完成趨同而考量第一個議題，理事會將其討論內容限定於國際會計準則第 12 號及美國財務會計準則公報第 109 號。美國財務會計準則理事會（FASB）承認兩種選擇方案在觀念上皆具有說服力。惟經權衡後，其結論認為，與國際會計準則第 12 號方法趨同之利益超過修改美國財務會計準則公報第 109 號會計處理之相關成本。故 SFAS 141(R)因而修改美國財務會計準則公報第 109 號。

BC285 2005 年草案之大部分回應者皆支持將收購者本身與企業合併之遞延所得稅變動結合而進行會計處理之提案。但部分回應者不同意；其認為收購者係將其預期所得稅綜效納入其為取得被收購者所願意支付之價格中，因此該等所得稅綜效構成商譽。該等回應者擔心綜效可能重複計算：其一係於對價中；其二係於分別認列收購者之所得稅變動時。

BC286 雙方理事會承認，於某些情況下，所得稅綜效之一部分可能已計入企業合併所支付之價格中。惟理事會決議認為該部分難以辨認（即使非不可能）。此外，收購者不會因為所得稅綜效而支付被收購者更高之價格，除非其他出價者願意支付更

高價；否則收購者不會明知而支付高於取得被收購者必要金額之價格。因此，於某些情況下，所得稅綜效可能不會（或僅很少之部分）計入所支付之價格中。雙方理事會亦觀察到，修訂之準則（修訂之國際財務報導準則第 3 號第 51 段）規定僅包括取得被收購者之移轉對價之部分及為換取被收購者所取得資產及承擔負債納入收購法之適用。排除收購者運用其遞延所得稅資產能力之影響，與該規定係一致。因此，雙方理事會決定保留 2005 年草案所提出對收購者所得稅資產及負債變動之處理。

BC287 修訂之準則亦修正國際會計準則第 12 號及美國財務會計準則公報第 109 號，要求揭露因企業合併所產生收購者遞延所得稅資產之備抵評價減少（或增加）而於收購期間認列為收益之遞延所得稅利益（或費用）金額。兩理事會決定，為協助收購者財務報表之使用者評估企業合併之性質及財務影響，揭露該金額係屬必要。

BC288 第 BC282 段所列示之第二個議題係關於企業合併所取得之已認列遞延所得稅利益於收購日後金額之變動。國際會計準則第 12 號及美國財務會計準則公報第 109 號皆規定後續認列所取得之所得稅利益應降低商譽之金額。惟國際會計準則第 12 號及美國財務會計準則公報第 109 號於下列項目仍有差異：

(a) 國際會計準則第 12 號不允許美國財務會計準則公報第 109 號減少其他非流動無形資產之規定；及

(b) 認列後續變動時，國際會計準則第 12 號規定應於收購者利益或損失中認列抵銷之收益及費損。

BC289 於制定 2005 年草案時，美國財務會計準則理事會（FASB）決議，企業合併所取得其他長期性資產之公允價值不得再因收購日後備抵評價之變動而減少。此決定與兩理事會對於不因收購日後發生其他事項之影響而調整其他取得資產或承擔負債（並同時相對調整商譽）之決定係一致。

BC290 2005 年草案之少數回應者提及此議題，且提出意見者所持觀點亦不同。部分傾向於無限制地減少商譽，因其將遞延所得稅資產之衡量例外視為產生一項與公允價值完全不同之衡量。該等不贊成允許無限制減少商譽之回應者認為，就觀念上而言，企業合併所認列遞延所得稅相關之估計變動與收購時所記錄金額之其他修正應視為相同。雙方理事會贊成該等回應者對於衡量例外不應產生潛在無限制地調整商譽之看法。修訂之準則對於認列與衡量原則，提供其他少數例外，例如對員工福利而言，其並不會對商譽後續之變動產生無限制之調整。

BC291 2005 年草案提出一項可反駁之推定，係針對所取得所得稅利益於收購日起一年內之後續認列應減少商譽之會計處理。若後續認列因收購日後發生之單獨事項或情況所產生之所得稅利益，該可反駁之推定可予以解決。一年期間後認列取得之所

得稅利益應列為利益或損失（或者，若國際會計準則第 12 號或美國財務會計準則公報第 109 號規定列於損益之外）。回應者建議對該提案進行特定修改，包括刪除對所取得所得稅利益於收購日起一年內之後續認列之可反駁推定並一致處理遞延所得稅資產之增加及減少。（國際會計準則第 12 號及美國財務會計準則公報第 109 號對該項之減少提供會計之指引。）雙方理事會同意該等建議，並因此而修正修訂之準則之規定。

BC292 如第 BC282 段(c)所述，雙方理事會曾考量是否應將企業合併中可抵稅商譽超過財務報導目的商譽之金額（超額所得稅商譽）認列為遞延所得稅資產。自觀念性之角度而言，超額所得稅商譽符合暫時性差異之定義。未於企業合併之日認列該暫時性差異之所得稅利益並不適當，且與國際會計準則第 12 號及美國財務會計準則公報第 109 號之規定不一致；且亦與修訂之準則之認列原則不一致。故修訂之國際財務報導準則第 3 號明確說明國際會計準則第 12 號之規定，而 SFAS 141(R)因而修正美國財務會計準則公報第 109 號之規定。

BC293 至於第 BC282 段(d)談論之議題，2005 年草案之回應者建議修訂之準則應敘明已認列所取得所得稅不確定性之金額後續調整如何進行會計處理。回應者對於已認列所得稅不確定性金額後續調整之會計處理贊成採用與所取得所得稅利益之後續調整相同之方法。

BC294 美國財務會計準則理事會（FASB）同意回應者之建議，亦即對收購者應認列所取得所得稅不確定性於收購日後之變動採用與認列所取得遞延所得稅利益之變動相同之方式。因此，SFAS 141(R)修正美國財務會計準則第 48 號解釋「所得稅不確定性之會計處理」，規定因收購日已存在之事實與情況之新資訊而導致所取得所得稅不確定性於衡量期間之變動，應透過相對調整商譽而認列。若將商譽降低至零，收購者可能將所認列所得稅不確定性之額外增加認列為所得稅費用之減少。所取得所得稅不確定性之全部其他變動則應依美國財務會計準則第 48 號解釋處理。

BC295 國際會計準則理事會（IASB）亦考量是否說明企業合併所取得所得稅不確定性變動之會計處理。國際會計準則第 12 號並未提及所得稅之不確定性。國際會計準則理事會（IASB）正考量將所得稅之不確定性納入所得稅趨同計畫之一部分。因此，國際會計準則理事會（IASB）決定於本計畫中不修改國際會計準則第 12 號以特別說明企業合併所取得所得稅不確定性變動之會計處理。

<u>員工福利</u>

BC296 修訂之準則對於因被收購者之員工福利約定所產生之負債及相關資產，提供認列與衡量原則之例外。收購者應依國際會計準則第 19 號或適用之美國一般公認會計原則認列與衡量該等資產及負債。

BC297 相較於遞延所得稅資及負債，雙方理事會考量將員工福利辨認為僅對衡量原則之例外。雙方理事會結論認為，員工福利亦適用第 BC280 段所討論遞延所得稅資產及負債相同之基本考量。此外，美國財務會計準則理事會（FASB）發現，美國財務會計準則公報第 43 號「帶薪假給付之會計處理」及第 112 號「員工退休福利之會計處理」規定僅於給付很有可能發生時，始分別認列帶薪假給付或退休福利之負債。至少在某些情況下，無論該給付是否很有可能發生，可以認為該等福利產生之負債始終存在。因此，為明確辨認收購者應適用國際會計準則第 19 號或適用美國一般公認會計原則之認列與衡量規定，而不分別考量該等規定與修訂之準則中認列與衡量原則之一致程度，雙方理事會豁免員工福利負債適用該認列與衡量原則。

BC298 美國財務會計準則理事會（FASB）決定修正美國財務會計準則公報第 87 號「員工退休金之會計處理」及第 106 號「非退休金之員工退休福利之會計處理」，規定收購者應將其於收購日無義務進行之預期計畫修正、終止或縮減對單一雇主退休金或其他退休福利計畫之影響，排除於負債認列之外。惟若收購者於收購日很有可能將自多雇主計畫撤出，該等修正內容亦規定收購者應將其收購日對多雇主計畫之預期撤銷負債計入認列之負債中。對於退休金或其他退休福利計畫，後者之規定將之前僅出現於美國財務會計準則公報第 87 號及第 106 號結論基礎之規定納入權威性文獻中。美國財務會計準則理事會（FASB）認知單一雇主與多雇主計畫之規定並未一致，並考量修正美國財務會計準則公報第 87 號及第 106 號，以規定於撤銷發生之合併後財務報表期間內，認列尚未發生之撤銷負債。惟理事會認為，自多雇主計畫撤銷時所認列之負債代表之前累計福利義務（係因單一雇主計畫所認列）未認列之部分。此外，美國財務會計準則理事會（FASB）認為，有些人可能將撤銷多雇主計畫之員工合約性義務視為撤銷發生時即無條件「立即」支付之義務，故該員工合約性義務係屬現時義務。因此，美國財務會計準則理事會（FASB）決定不要求預期撤銷多雇主計畫之會計處理與單一雇主計畫之預期終止或縮減相同。

BC299 修訂之準則對於因被收購者員工福利計畫所產生負債及相關資產之衡量例外之影響，較相關認列例外更顯著。雙方理事會結論認為，規定企業合併所承擔之所有員工福利計畫以其收購日公允價值衡量應不可行。如此一來將實際上要求理事會全面再考量將該等員工福利之相關準則納入企業合併計畫之內。考量依現行規定對員工福利義務會計處理之複雜性，雙方理事會決定，唯一可行之方案為規定該等義務及相關資產依其適用之準則衡量。

BC300 2005 年草案提出僅對於應依美國財務會計準則公報第 87 號及第 106 號規定之員工福利豁免公允價值之衡量規定。部分回應者認為，現存對其他類型員工福利之衡量規定與公允價值並不一致，故該等福利亦應予以豁免。美國財務會計準則理事會（FASB）因而同意並修正對員工福利之衡量例外。

補償性資產

BC301　部分代表詢問有關補償目的之資產以收購日公允價值衡量而相關負債採不同衡量屬性之潛在不一致性。美國財務會計準則理事會（FASB）資源小組之成員提出此議題，主要針對美國財務會計準則第 48 號解釋之內容，該解釋係規定企業符合很有可能之認列最低標準之稅務申報情況，應按最終與稅務機關結算且實現機率超過 50%之最大金額所得稅利益來衡量。

BC302　雙方理事會理解，企業合併有時會包括補償性協議，該協議係要求被收購者之原業主對於收購者最終清償特定負債之給付所作之補償。若該補償項目係與被收購者以前年度納稅情況之不確定性有關或與修訂之準則所提供認列或衡量例外之其他項目有關，則不對補償性資產提供相關例外，可能導致認列或衡量之不一致。例如與遞延所得稅負債相關之補償，收購者應於收購日將遞延所得稅認列為一項對稅務機關之負債，並將應自被收購者原業主取得之補償認列為資產。在沒有例外之情況下，資產將以公允價值衡量，而負債應依相關之所得稅會計規定衡量（例如適用美國一般公認會計原則之企業應依美國財務會計準則第 48 號解釋），因為所得稅為公允價值衡量原則之例外。該兩項金額並不同。雙方理事會同意代表之意見，即與特定負債相關之補償性資產，其認列與衡量應與該負債之基礎相同。

BC303　雙方理事會亦對補償性資產提供認列原則之例外。提供該例外之理由與理事會對遞延所得稅資產及負債、員工福利豁免認列原則之理由極為類似。對補償性資產提供認列原則之例外係敘明收購者於決定是否認列或何時認列此類資產時不適用該原則。反之，收購者應於認列相關負債時，同時認列該資產。因此，修訂之準則對補償性資產提供認列與衡量原則之例外。

衡量原則之例外

BC304　除了前述認列與衡量原則之例外，修訂之準則對企業合併所取得之特定資產及承擔之特定負債提供衡量原則之例外。該等例外係於第 BC305 至 BC311 段中討論。

待出售資產之暫時性例外

BC305　2005 年草案提出，非流動資產若依國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」或美國財務會計準則公報第 144 號「長期性資產之減損或處分之會計處理」之規定於收購日分類為待出售者，應依該等準則所規定—以公允價值減出售成本衡量。提出該例外之目的係為避免於企業合併後隨即將出售成本認列為損失（稱為*次日損失*，因其理論上應於收購日隔日認列）。次日損失產生於資產原始以公允價值衡量，惟收購者後續之會計處理適用國際財務報導準則第 5 號或美國財務會計準則公報第 144 號以公允價值減出售成本衡量。因該損失係因企業合併所取得之待出售資產及將已持有資產分類為待出售之不同衡量規定所產生，

所報導之損失無法忠實表達收購者之活動。

BC306 考量 2005 年草案之回應後，雙方理事會決定待出售資產衡量原則之例外應刪除。修訂之準則之公允價值定義及其於其他領域之應用皆集中在市場資料。買方（收購者）發生之購買成本或出售資產預期發生之成本應自資產衡量之金額中排除。兩理事會決議，處分成本應自待出售資產之衡量中排除。

BC307 惟為避免第 BC305 段所述之次日損失，兩理事會修正國際財務報導準則第 5 號及美國財務會計準則公報第 144 號以規定分類為待出售之資產應以公允價值衡量而非以公允價值減出售成本衡量。兩理事會決定如此修正，惟其各自之適當程序規定應於個別之計畫進行該等修正，俾給予外界成員對提出之修改提供意見之機會。雖然雙方理事會欲修正國際財務報導準則第 5 號及美國財務會計準則公報第 144 號以使該等公報與修訂之準則同時生效，惟理事會決定在修正完成之前納入一項衡量例外，以作為過渡性之方法。

再取回權利

BC308 修訂之準則（修訂之國際財務報導準則第 3 號第 29 段）規定，再取回權利認列為無形資產者，其公允價值應以產生該權利合約之剩餘合約期間為基礎衡量，而無須考量該合約潛在續約之可能。於制定 2005 年草案時，雙方理事會認為再取回權利已非與第三方之合約。控制再取回權利之收購者可假設其合約期間無限展期，有效使該再取回權利成為非確定耐用年限之無形資產。（雙方理事會了解某些企業已將其再取回權利以該方式分類。）兩理事會結論認為，自被收購者再取回權利實質上應具有限年限；企業合併後合約期間之展期並非企業合併取得之一部分。因此，2005 年草案及修訂之準則皆規定，限定無形資產之攤銷期間（耐用年限）為產生再取回權利合約之剩餘合約期間。

BC309 2005 年草案並未納入決定再取回權利公允價值之指引。部分成員指出，實務上決定該價值有其困難，且兩理事會同意修訂之準則應納入該指引。為與決定再取回權利耐用年限之規定一致，兩理事會決議，該權利之公允價值應根據產生再取回權利合約之剩餘期間。兩理事會承認，市場參與者通常將該合約預期展期期間反映於在市場上交易權利之公允價值。惟兩理事會認為，以該方式決定再取回權利之公允價值將與依剩餘期間攤銷其價值之方式不一致。雙方理事會亦認為，移轉予第三方（在市場上交易）之合約性權利並非**再取回**權利。因此，雙方理事會決定，於衡量再取回權利之公允價值時，背離市場參與者所使用之假設應屬適當。

BC310 少數代表要求企業合併後出售再取回權利之會計指引。雙方理事會結論認為，出售再取回權利實質上即為出售無形資產，而修訂之準則規定出售再取回權利應與出售其他資產之會計處理相同（修訂之國際財務報導準則第 3 號第 55 段）。因此，於決定出售之利益或損失時，應將該權利之帳面金額納入。

財團法人
會計研究發展基金會
ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

股份基礎給付報酬

BC311 美國財務會計準則公報第 123 號（2004 年修訂）「股份基礎給付」規定，股份基礎給付報酬之衡量應採其規定之*公允價值基礎法*。國際財務報導準則第 2 號「股份基礎給付」規定原則上係採相同之衡量方法，其中修訂之國際財務報導準則第 3 號稱為*以市價基礎衡量*。基於該等準則敘及之理由，應用該等準則規定之衡量方法通常不會產生市場參與者於特定日期交換報酬之金額—其特定日期之公允價值。因此，修訂之準則對股份基礎給付報酬提供衡量原則之例外。該例外之理由本質上與之前提及修訂之準則所提供其他認列與衡量原則之例外之理由係相同。例如，類似於遞延所得稅資產及負債，以及與員工福利協議相關之資產及負債，以收購日之公允價值原始衡量股份基礎給付報酬將造成該等報酬後續依國際財務報導準則第 2 號或修訂之美國財務會計準則公報第 123 號進行會計處理之困難。

未替代及自願替代之股份基礎給付交易

BC311A 於 2010 年 5 月發布之「國際財務報導準則之改善」，理事會提出其疑慮，即對於在企業合併中被替代之股份基礎給付交易，並沒有充分之應用指引。修訂之國際財務報導準則第 3 號於 2008 年發布後，有些成員提出關於收購者選擇替代之被收購者股份基礎給付交易缺乏明確指引之關切，即使其不受企業合併所影響或因企業合併而加速既得。此外，有些成員質疑股份基礎給付交易之衡量指引僅應用於替代性報酬而非適用於收購者選擇不取代之被收購者報酬。為回應此等疑慮，理事會於第 B56 至 B62A 段增加明確指引，以闡明該等報酬應與收購者有義務取代之被收購者報酬採相同方式處理。

BC311B 員工股份基礎給付報酬可能於企業合併之事項中失效。當此情況發生時，收購者可能選擇自願給予該等員工新報酬。在此等情況下所給予之新報酬僅能提供予未來勞務，因收購者對員工提供給被收購者之過去勞務並無義務。因此，第 B56 段規定新報酬之全部市價基礎價值應依國際財務報導準則第 2 號之規定作為合併後費用處理。此會計處理與員工股份基礎給付報酬並未於企業合併之事項中失效之情況所規定者不同。當未失效之報酬被收購者替代時，替代性報酬之部分市價基礎價值反映被收購者於企業合併日仍流通在外之義務，且係作為企業合併所移轉對價之一部分處理。依國際財務報導準則第 2 號之規定，替代性報酬之市價基礎價值餘額係作為該期間至替代性報酬既得時所收取勞務之合併後費用處理。未失效報酬之替代之會計處理，與收購者自願替代之報酬及收購者有義務替代之報酬相同，因這兩種情況之實質相同。

認列與衡量商譽或廉價購買利益

BC312 與國際財務報導準則第 3 號及 SFAS 141 一致，修訂之準則規定收購者應將商譽認列為資產，並以殘值衡量之。

符合資產定義之商譽

BC313 美國財務會計準則理事會（FASB）1999 年及 2001 年草案，根據當時實施之授權指引，列舉實務上認列為商譽之六個組成部分。國際會計準則理事會（IASB）草案第 ED3 號納入一項類似但不完全相同之討論。美國財務會計準則理事會(FASB）草案之組成部分及其描述如下：

組成部分 1—收購日時，被收購者淨資產公允價值超過帳面價值之金額。

組成部分 2—被收購者之前未認列其他淨資產之公允價值。未認列該等淨資產可能係因其不符合認列條件（可能係因難以衡量）、因禁止認列該等資產之規定或因被收購者認為單獨認列該等資產之成本並未超過認列之利益。

組成部分 3—被收購者目前業務之*繼續經營個體*要素之公允價值。繼續經營個體要素代表已成立業務對於淨資產組合較該等淨資產分別取得，賺取較高報酬率之能力。此價值源自於業務淨資產之綜效以及源自其他利益（例如不完全市場相關因素，包括取得獨占利益之能力及潛在競爭者進入市場之障礙—不論係法律上或因交易成本）。

組成部分 4—預期自合併收購者及被收購者淨資產與業務所產生之綜效及其他利益之公允價值。該等綜效及其他利益對每項合併皆獨一無二，且不同合併可能產生不同之綜效，故而得到不同之價值。

組成部分 5—因錯誤評估對價所導致收購者支付過高之對價。雖然全部以現金交易之購買價格不會發生衡量之錯誤，惟相同之觀念未必適用於涉及收購者權益之交易。例如，相對於合併時所發行之股數，每日交易之普通股股數可能很少。若此，將目前市場價格設算於為進行合併所發行之全部股份，其產生之價值可能高於將該等股份出售換取現金並將取得現金用以進行合併之價值。

組成部分 6—收購者支付過高或過低。例如，支付過高可能發生於競標被收購者過程中，其價格被哄抬；支付過低可能發生在困境出售（有時亦稱為拋售）。

BC314 雙方理事會認為，前兩個組成部分（皆與被收購者相關）觀念上並非商譽之一部分。第一個組成部分本身並非資產；反之，其係反映被收購者淨資產之未認列利益。故該組成部分係該等資產之一部分，而非商譽之一部分。第二個組成部分觀念上亦非商譽之一部分；其主要係反映可能認列為個別資產之無形資產。

BC315 第五及第六個組成部分（皆與收購者相關）觀念上亦非商譽之一部分。第五個組成部分本身並非資產（或甚至是資產之一部分），而係衡量之誤差。第六個組成部分亦非資產；觀念上其代表收購者之損失（若係支付過高之情況）或利益（若

財團法人 會計研究發展基金會 ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

係支付過低之情況）。因此，就觀念上而言，該等組成部分皆非商譽之一部分。

BC316 雙方理事會亦認為，第三及第四個組成部分係商譽之一部分。第三個組成部分與被收購者相關，且係反映被收購者淨資產之增額組合價值。其代表被收購者內部產生或於先前之企業合併所取得之已存在商譽。第四個組成部分係與被收購者與收購者共同相關，且係反映合併所創造之增額組合價值—亦即預期自合併該等業務所產生之綜效。雙方理事會將第三及第四個組成部分共同稱為「核心商譽」。

BC317 修訂之準則試圖避免將商譽之第一、二及五個組成部分計入原始認列為商譽之金額中。具體而言，收購者應盡力達成下列事項：

(a) 正確衡量對價（消除或降低組成部分 5）；

(b) 以公允價值認列所取得之可辨認淨資產而非以其帳面金額（消除或降低組成部分 1）；及

(c) 認列所有符合修訂之準則條件（修訂之國際財務報導準則第 3 號第 B31 段）之所取得無形資產，以防止將其計入原始認列為商譽之金額中（降低組成部分 2）。

BC318 於制定國際財務報導準則第 3 號及 SFAS 141 時，國際會計準則理事會（IASB）及美國財務會計準則理事會（FASB）皆曾考量，在其各自觀念性架構之定義下，「核心商譽」（第三及第四個組成部分）是否構成資產。（此考量係基於現存之觀念性架構。於 2004 年時，國際會計準則理事會（IASB）及美國財務會計準則理事會（FASB）開始進行改善觀念性架構之聯合計畫，以消除各自現存之架構中實質性及用語上之差異。雖然該計畫可能改變資產之定義，兩理事會仍認為，截至目前為止之研商內容並未顯示此變化可能引發商譽是否繼續符合資產定義之質疑。）

美國財務會計準則理事會（FASB）觀念公報第6號對資產之定義

BC319 美國財務會計準則理事會（FASB）觀念公報第 6 號第 172 段說明，具有未來經濟效益之項目係可藉由交換而使企業取得對企業而言具有價值之物、藉由使用以生產對企業而言具有價值之物或藉由使用以清償企業之負債。

BC320 美國財務會計準則理事會（FASB）提出，商譽無法用以交換對企業具有價值之物，且其亦無法用以清償企業之負債。商譽亦缺乏單獨產生未來淨現金流入之能力，雖然其與其他資產合併可產生現金流量。因此，相對於與大部分其他資產相關之利益，與商譽相關之未來利益通常較模糊，且可能較不確定。然而，商譽通常可提供未來經濟效益。美國財務會計準則理事會（FASB）觀念公報第 6 號指出，「通常任何可買賣之物皆具有未來經濟效益，包括買方於數個項目之『整組購買』或

於企業合併所取得及有意願支付之個別項目」（第 173 段）。

BC321 為使商譽內含之未來經濟效益構成資產，收購者必須可控制該利益。美國財務會計準則理事會（FASB）認為，收購者之控制係藉由主導被收購者政策及管理之能力以展現。美國財務會計準則理事會（FASB）亦認為，商譽構成收購者資產之必要過去交易或事項係收購者對被收購者權益取得控制之交易。

國際會計準則理事會（IASB）「架構」對資產之定義

BC322 國際會計準則理事會（IASB）「架構」第 53 段[*]說明「資產所含之未來經濟效益，係直接或間接有助於現金及約當現金流入企業之潛能」。

BC323 國際會計準則理事會（IASB）決議，核心商譽代表未來經濟效益預期流入企業之資源。於考量核心商譽是否代表企業所**控制**之資源時，國際會計準則理事會（IASB）曾考慮核心商譽係透過諸如訓練有素之員工、忠誠之客戶等因素所產生（至少一部分），而該等因素無法視為係企業所能控制，因為員工可能離職且客戶可能流失。惟國際會計準則理事會（IASB）與美國財務會計準則理事會（FASB）有類似之結論，認為核心商譽之控制係透過收購者主導被收購者政策及管理之權力而產生。因此，國際會計準則理事會（IASB）與美國財務會計準則理事會（FASB）結論認為，核心商譽符合資產之觀念性定義。

有關商譽資訊之攸關性

BC324 於制定 SFAS 141 時，美國財務會計準則理事會（FASB）亦曾考量有關商譽資訊之攸關性。雖然國際會計準則理事會（IASB）於國際財務報導準則第 3 號之結論基礎並未明確提及有關商譽資訊之攸關性，然而國際會計準則理事會（IASB）之成員於制定國際財務報導準則第 3 號時，仍可取得美國財務會計準則理事會（FASB）對此議題之分析；且國際會計準則理事會（IASB）之成員沒有理由不接受此分析。

BC325 更具體而言，美國財務會計準則理事會（FASB）於制定 SFAS 141 時，曾考量由美國會計師協會（AICPA）特別委員會[*]連同投資管理及研究協會（AIMR）之財務會計政策委員會（FAPC）在 1993 年意見書「1990 年代及其後之財務報導」中，所報導之使用者觀點。美國財務會計準則理事會（FASB）認為，對於商譽是否應認列為資產，使用者持不同之觀點。某些人憂心內部產生之商譽與現存準則下產生之收購商譽間缺乏可比性，但其他人似乎並未因其而特別困擾。惟使用者似乎不願意放棄與企業合併所取得商譽相關之資訊。就美國會計師協會（AICPA）特

[*] 現為觀念性架構之第 4.8 段。

[†] 美國會計師協會（AICPA）財務報導特別委員會，「改善企業報導—顧客觀點」（紐約：美國會計師協會，1994 年）。

別委員會之觀點而言，使用者欲保留可使用該資訊之選擇。同樣地，財務會計政策委員會（FAPC）認為商譽應認列於財務報表中。

BC326 美國財務會計準則理事會（FASB）亦考量採用「經濟附加價值*」及類似衡量，其逐漸被廣泛用於績效評估。美國財務會計準則理事會（FASB）認為此類衡量通常涵蓋商譽，且在採權益結合法之企業合併中，通常須進行調整以涵蓋商譽之衡量，因該方法下並未認列商譽。因此，商譽之彙總數係計入資本支出之基礎中，而資本支出係經濟附加價值衡量之一部分，且管理階層負責其對被收購者之全部投資。

BC327 美國財務會計準則理事會（FASB）亦考量由數篇學術研究所提供有關商譽攸關性之證據，該研究主要為商譽與企業個體價值間關連性†之實證。該等研究結果通常為企業所報導商譽與企業價值呈正相關，因此顯示市場投資人之行為係將商譽視為資產。

以殘值衡量商譽

BC328 修訂之準則規定收購者應以某一金額（修訂之國際財務報導準則第 3 號第 32 段(a)所述）超過另一金額（修訂之國際財務報導準則第 3 號第 32 段(b)所述）之差額以衡量商譽。因此，商譽係以殘值衡量，此與國際財務報導準則第 3 號及 SFAS 141 一致，而國際會計準則理事會（IASB）及美國財務會計準則理事會（FASB）分別認為商譽無法直接衡量。雙方理事會於企業合併計畫之第二階段並未重新考量以殘值衡量商譽。惟兩理事會將分階段達成（分批收購）之企業合併中所取得商譽之衡量予以簡化。依國際財務報導準則第 3 號及 SFAS 141，某一個體以分批收購之方式取得另一個體，其係參考每次取得之成本及所取得標的可辨認淨資產之相關公允價值以衡量商譽。因為此過程要求分批取得之收購者決定分攤予每次收購日所取得可辨認淨資產之金額，即使該次取得係發生於幾年前或幾十年前，故此過程耗費之成本很高。反之，修訂之準則規定商譽僅須衡量一次—收購日。因此，修訂之準則降低分批收購之複雜性與成本。

BC329 雙方理事會決定，所有取得資產及承擔負債（包括未完全持有之被收購者（子公

---

* 經濟附加價值係由顧問公司 Stern Stewart & Co（係以 Stern Stewart 作為註冊商標）所發展，以作為改善管理階層作決策能力之財務績效衡量指標，且所作之決策應提高股東價值。

† 例如，參見 Eli Amir、Trevor S Harris 及 Elizabeth K Venuti，「使用 20-F 表格調節美國及非美國一般公認會計原則會計衡量指標之價值攸關性之比較」，*會計研究期刊*，副刊(1993)：230-264；Mary Barth 及 Greg Clinch，「國際會計差異及其對股價之關係：以英國、澳大利亞及加拿大公司為證」，*當代會計研究*（春季，1996）：135-170；Keith W Chauvin 及 Mark Hirschey，「商譽、獲利能力及公司之市價」，*會計及公共政策期刊*（夏季，1994）：159-180；Ross Jennings、John Robinson、Robert B Thompson 及 Linda Duvall，「會計商譽數字與權益價值之關係」，*企業財務及會計期刊*（六月，1996）：513-533；Mark G McCarthy 及 Douglas K Schneider，「商譽之市場觀點：部分實證」，*會計及企業研究*（冬季，1995）：69-81。

司）之取得資產及承擔負債）及被收購者之非控制權益，應以其收購日之公允價值衡量（或於某些受限制之情況下，依其他美國一般公認會計原則或國際財務報導準則決定之金額）。故 SFAS 141(R)廢除過去實務未認列與未完全持有之子公司非控制權益相關之部分商譽。惟如第 BC209 至 BC211 段所述，國際會計準則理事會（IASB）結論認為，修訂之國際財務報導準則第 3 號應允許企業以被收購者可辨認淨資產按非控制權益之比例，衡量被收購者之非控制權益。若企業選擇該方法，則僅與收購者相關之商譽始可認列。

使用對價之收購日公允價值衡量商譽

BC330 如第 BC81 段所述，修訂之準則如同 2005 年草案所規定，並未聚焦於衡量被收購者整體或收購者持有被收購者權益之收購日公允價值。為與該規定之修改一致，雙方理事會亦廢除 2005 年草案之假設：若無反證，移轉對價之收購日公允價值，為收購者於收購日持有被收購者之權益公允價值之最佳證據。因此，修訂之準則規定，商譽之衡量係依據移轉對價所認列之金額—通常為其收購日之公允價值（修訂之國際財務報導準則第 3 號第 32 段），且亦敘明若被收購者之公允價值較移轉對價之公允價值（或若沒有移轉對價）更能可靠衡量時，如何進行商譽之衡量（修訂之國際財務報導準則第 3 號第 33 段）。

BC331 因企業合併通常為已充分了解並有成交意願且非關係人者以同等價值交換之交換交易，雙方理事會持續認為，在許多（若非大部分）情況下，移轉對價之收購日公允價值提供收購者持有被收購者權益之收購日公允價值之最佳證據。惟若收購者係以廉價購買或支付超過被收購者之收購日價值之情況下—即收購者支付過低或過高，則不適用前述規定。修訂之準則規定於廉價購買之情況下認列利益，惟其並未規定於支付過高之情況下認列損失（第 BC382 段）。因此，雙方理事會結論認為，直接聚焦於移轉對價之公允價值而非收購者持有被收購者權益之公允價值，並假設該兩項金額通常相等，會是說明如何衡量商譽之更直接的方式。（衡量廉價購買利益亦適用相同之結論，將於第 BC371 至 BC381 段中討論。）聚焦之改變亦可避免實務對於下列議題無效益之爭論：究係移轉對價抑或其他評價技術，提供於特定情況下衡量收購者持有被收購者權益之最佳證據。

使用收購者持有之被收購者權益衡量商譽

BC332 兩理事會同意，於缺乏可衡量對價之情況下，收購者可能發生衡量其持有被收購者權益於收購日公允價值之成本及獨立驗證該衡量結果之增額成本。雙方理事會認為，於該等情況下之許多公司已發生此類成本，且該成本係其應盡義務程序之一部分。例如，某一非公開發行公司收購另一非公開發行公司通常伴隨不具可觀察市價權益之交換。為決定換股比例，該等企業通常委任顧問及評價專家以協助其評估被收購者之價值及評估收購者為換取被收購者所移轉權益之價值。相同地，兩個互助個體之合併亦經常伴隨收購者之社員權益交換被收購者所有社員權

財團法人
會計研究發展基金會
ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

益之情況。在該等案例中之許多（但未必全部）情況，企業之董事及經理人亦評估參與合併個體之相對公允價值，以確保所交換之社員權益對兩個體之社員皆公平。

BC333 雙方理事會決議，修訂之準則改善財務資訊產生之利益係超過修訂之準則可能規定之增額衡量成本。該等改善包括因適用修訂之準則之衡量原則及指引以認列與衡量商譽而增加資訊之攸關性及可了解性，此與反映發生於收購日之經濟情況改變係一致。

BC334 2005 年草案納入下列內容：若沒有移轉對價或移轉對價非被收購者於收購日公允價值之最佳證據時，應用公允價值衡量規定之說明指引。該說明指引係引用美國財務會計準則理事會（FASB）於美國財務會計準則公報第 157 號發布前之草案。因美國財務會計準則公報第 157 號提供對於採用評價技術（例如市場法及收益法）衡量公允價值之指引，美國財務會計準則理事會（FASB）認為 SFAS 141(R)無須再提供相同之指引。

BC335 國際會計準則理事會（IASB）決定，修訂之國際財務報導準則第 3 號不納入採用評價技術以衡量收購者所持有被收購者權益於收購日公允價值之指引。國際會計準則理事會（IASB）已將制定衡量公允價值指引之計畫列入議程中。該計畫之討論尚在進行中，國際會計準則理事會（IASB）認為，在國際財務報導準則中納入公允價值之衡量指引係不適當。

BC336 另一方面，美國財務會計準則理事會（FASB）於發布美國財務會計準則公報第 157 號時即完成其公允價值衡量之計畫。SFAS 141(R)及美國財務會計準則公報第 157 號提供可廣泛應用之衡量指引，對於衡量收購者持有被收購者之權益具攸關性及有用性。惟雙方理事會認為，在未對於互助個體公允價值衡量進行特殊考量之討論前，部分收購者於採用評價技術時，可能忽略市場參與者對於社員未來利益所作之相關假設。例如，合作社之收購者於決定其對持有被收購者權益之公允價值時，應考量社員折扣之價值。因此，兩理事會決定納入衡量互助個體公允價值之特殊考量之討論（修訂之國際財務報導準則第 3 號之第 B47 至 B49 段）。

衡量對價以及決定特定項目是否係取得被收購者所移轉對價之一部分

BC337 雙方理事會對於衡量收購者經常作為移轉對價之特定項目之結論，係於第 BC338 至 BC360 段中討論。第 BC361 至 BC370 段接續討論股份基礎酬勞之特定替代性報酬及收購者發生之收購相關成本是否係取得被收購者所移轉對價之一部分。

移轉權益證券之衡量日

BC338 國際財務報導準則第 3 號及 SFAS 141 指引中，對於企業合併中作為移轉對價之權益證券規定不同，且 SFAS 141 對該議題之指引係自相矛盾。SFAS 141 第 22 段（係

沿用美國會計原則理事會第 16 號意見書之規定）指出，於決定發行權益之公允價值時，應考量收購條款協議達成及對外發布前後一段合理期間內之市價。其實際上等於規定以所發行權益證券之協議日作為對價之衡量日。惟 SFAS 141 第 49 段（亦沿用美國會計原則理事會第 16 號意見書之規定）指出，被收購者之成本應於收購日決定。另外，國際財務報導準則第 3 號規定以交換日之公允價值衡量企業合併之移轉對價，交換日係一次交易即取得控制之合併之收購日。（如同 SFAS 141，國際財務報導準則第 3 號納入特殊指引以決定分階段取得控制之企業合併成本。）於制定 2005 草案之研商過程中，雙方理事會決定，企業合併中作為對價所發行權益證券之公允價值應於收購日衡量。

BC339 雙方理事會於產生對此議題之結論時，曾考量美國新興會計問題專案小組 99-12 號公告「決定收購者於採購買法之企業合併中所發行證券市價之衡量日」達成共識之理由。此公告中達成之共識係收購者為完成企業合併所發行有價權益證券之價值，應根據該等權益證券於收購條款協議達成及對外發布前後一段合理期間內之市價而決定。此共識之論證係基於交易及相關協議之發布通常對交易雙方產生約束力，故收購者有義務於該時點發行結清日之權益證券。若雙方於協議日（發布日）即受該交易之約束，則標的證券於該日之價格最佳反映該協議交易之價值。雙方理事會並未認為該等論證具有說服力。兩理事會認為，為使該被建議之交易之發布具有約束力，通常須經股東授權或其他具有約束力之事項，此皆可能導致對被收購者控制之改變。

BC340 此外，雙方理事會注意到，於協議日衡量（或係根據該日前後一段較短期間之證券市價）所發布權益證券之公允價值，並不會產生與移轉對價一致之衡量結果。所有其他形式移轉對價之公允價值係於收購日衡量。雙方理事會決定，所有形式之移轉對價應於同一日評估其價值，亦即與衡量取得資產及承擔負債之同一日。兩理事會亦認為，收購者與被收購者間之協商通常包括協議日與收購日間發生重大事項或情況時，對股份進行之調整。此外，協議發布後之持續協商（並非不常見）提供協議通常在發布時不具約束力之證據。最後，雙方理事會認為，若收購日發布之股數無法反映該日大約相等之公允價值交換時，交易雙方通常規定可取消交易之選擇。

BC341 2005 年草案之回應者對於權益證券之衡量日表達了不同之觀點。部分回應者支持以收購日之公允價值衡量權益證券之提案，通常係基於與該草案相同之理由。惟其他回應者傾向於採用協議日之公允價值，其通常提出下列理由以支持其觀點：

(a) 收購者及標的企業於協調支付對價之金額時，皆係考量標的企業於協議日之公允價值。以協議日公允價值衡量作為對價所發行之權益證券可反映協商所考量之價值。

(b) 收購者權益證券於協議日與收購日間公允價值之變動可能受到與企業合併無

關之因素影響。

(c) 若該等證券之公允價值係於收購日衡量，則收購者權益證券於協議日與收購日間公允價值之變動可能導致不正確地認列廉價購買或虛增商譽。

BC342 兩理事會於考量前述意見時，認為正如 2005 年草案之規定，協議日及收購日皆可提供明確之概念性論述。惟理事會亦認為，企業合併之交易各方可能將收購者之公允價值及收購者發行作為對價之證券市價於協議日與收購日間之預期變動納入考量。若收購者及標的企業皆於協議日對於收購日交換金額之公允價值作最佳估計，應可降低第 BC341 段(a)所述反對於收購日衡量權益證券者爭論之疑慮。雙方理事會亦提及，於收購日衡量權益證券可避免處理協議日與收購日間股數或其他移轉對價改變情況之複雜性。兩理事會故而作成下列結論：企業合併中所發行作為對價之權益工具應以其收購日之公允價值衡量。

或有對價，包括後續之衡量

BC343 依 SFAS 141 指引之規定（未重新考量即沿用美國會計原則理事會第 16 號意見書之規定），收購者視未來事項之結果而須支付之義務（通常稱作*或有對價*）通常不在收購日認列。反之，收購者通常於或有事項已解決或對價已發行或可發行時，始認列該等負債。一般而言，於或有事項解決時，以達成特定盈餘水準為基礎而發行額外證券或分配額外現金或其他資產，將導致延遲認列被收購者成本之額外要素。相反地，以證券價格為基礎而發行額外證券或分配額外資產並不會改變已認列之被收購者成本。

BC344 國際會計準則理事會（IASB）自國際會計準則第 22 號沿用或有對價之規定於國際財務報導準則第 3 號而未重新考量。依國際財務報導準則第 3 號，僅於未來事項很有可能發生且能可靠衡量時，收購者始於收購日認列視未來事項結果而決定之或有對價。若所規定之認列可能性及可靠性水準僅於收購日後始達成，則該額外對價視為對企業合併會計處理之調整，並於後續達成之日調整商譽。

BC345 因此，依 SFAS 141 及國際財務報導準則第 3 號，或有對價之義務與其他形式之對價不同，並非永遠以其收購日之公允價值衡量，且其再衡量有時（SFAS 141）或始終（國際財務報導準則第 3 號）會導致對企業合併會計處理之調整。

BC346 於制定 2005 年草案時，雙方理事會結論認為，無法接受各理事會先前企業合併準則中延遲認列或有對價，因其忽略收購者承諾支付或有對價仍為企業合併之交易中一項具有義務事項。雖然收購者未來支付之金額端繫於未來事項，惟若未來事項發生，收購者仍須無條件承擔該義務。此外，若符合特定條件時，退回之前移轉對價之權利亦相同。未於收購日認列該義務或權利將無法忠實表達於該日交換之經濟對價。因此，兩理事會結論認為，與或有對價約定相關之義務或權利應以

其收購日之公允價值衡量與認列。

BC347 雙方理事會亦考量收購日時難以衡量或有對價公允價值之觀點。理事會皆認同，部分或有支付之公允價值可能難以衡量，惟其結論認為延遲認列（或忽略）難以衡量之資產或負債將造成財務報導不完整，從而降低財務報導對經濟決策制定之有用性。

BC348 此外，或有對價之約定原來即為買方與賣方所協商之經濟對價之一部分。此類約定通常係買方與賣方藉由分擔與未來結果不確定性有關之特定經濟風險，而用以達成協議之方法。買方與賣方對於該等不確定性想法之差異經常透過其同意以此方式分擔風險來調節，其中有利之未來結果通常導致支付額外對價予賣方，而不利之結果則導致無須支付或較低之支付。雙方理事會認為，該等協議採用之資訊經常有助於估計收購者所承擔或有義務之公允價值。

BC349 兩理事會注意到，大部分或有對價義務為金融工具，而許多則為衍生工具。廣泛採用此類工具之報導個體、查帳人員及評價專家經常採用評價技術以估計金融工具之公允價值。雙方理事會結論認為，收購者應具有採用評價技術之能力，以估計或有對價義務之公允價值，且具充分之可靠性以供認列。兩理事會亦認為，或有對價於收購日公允價值為零之有效估計（通常係於國際財務報導準則第 3 號及 SFAS 141 規定下之結果）並不可靠。

BC350 2005 年草案之部分回應者特別關切衡量以績效為基礎之或有對價公允價值之可靠性。國際會計準則理事會（IASB）及美國財務會計準則理事會（FASB）曾於各自股份基礎給付準則（國際財務報導準則第 2 號及修訂之美國財務會計準則公報第 123 號）之相關規定內容中，考量該等疑慮，該等準則皆未規定非市價條件之績效條件應於給與日納入股份基礎給付之市價基礎衡量報酬中。例如，對於既得規定係視盈餘目標是否達成之認股權而言，其酬勞成本之認列係根據預期既得之權益工具數量而決定，若該盈餘目標未達成，則既得期間內認列之此類成本應迴轉。國際財務報導準則第 2 號及修訂之美國財務會計準則公報第 123 號皆引述部分代表對與績效條件相關之預期結果於給與日之可衡量性之疑慮，以作為支持前述處理之部分理由。

BC351 雙方理事會結論認為，受績效條件限制之股份基礎給付報酬之規定不應該用於決定對企業合併之或有（或附條件之）對價之規定。此外，兩理事會決議，相較於大部分附績效條件之股份基礎給付約定，內含於企業合併或有對價約定中之買方與賣方間之協商，提供其公允價值之較佳證據。

BC352 雙方理事會亦提及，部分或有對價約定使收購者於特定未來事項發生時承擔交付其權益證券之義務。兩理事會決議，此類工具分類為權益或負債應依目前之國際財務報導準則或美國一般公認會計原則，此係規定於修訂之國際財務報導準則第 3

號第 40 段。

或有對價之後續衡量

BC353 基於或有負債討論內容（第 BC232 及 BC243 段）之類似理由，雙方理事會決議，修訂之準則必須說明或有對價之後續會計處理。為求與其他義務（該義務係規定企業須交付其權益股份）之會計處理一致，雙方理事會結論認為，分類為權益之或有給付義務於收購日後不應再衡量。

BC354 兩理事會認為，許多符合分類為負債之或有對價義務符合國際會計準則第 39 號[*]或美國財務會計準則公報第 133 號對衍生工具之定義。為提昇報導特定工具之透明度，雙方理事會之結論指出，所有非於企業合併中發行而須適用該等準則之其他合約若於企業合併中發行，仍應受到該等準則之規定。因此，兩理事會決定刪除其各自排除企業合併或有對價適用該準則之規定（國際會計準則第 39 號第 2 段(f)及美國財務會計準則公報第 133 號第 11 段(c)）。因此，受國際會計準則第 39 號或美國財務會計準則公報第 133 號規定之或有對價給付之負債，後續將以每一報導期間結束日之公允價值衡量，包括依企業財務報表所適用之準則而應認列之公允價值變動。

BC355 於考量屬於負債而非衍生工具之或有給付之後續會計處理時，雙方理事會結論為：就觀念而言，所有或有給付之負債應以類似之方法處理。因此，非衍生工具之或有給付負債亦應以收購日後之公允價值再衡量。兩理事會決議，採用該等規定可忠實表達該等至清償為止仍為負債之或有對價負債之公允價值。

BC356 雙方理事會亦曾考量或有對價負債公允價值之後續變動是否應反映為企業合併移轉對價之調整（通常調整商譽）。2005 年草案之部分回應者傾向於此方案，因其認為或有對價公允價值之變動，有效解決收購者與被收購者原業主對於被收購者之收購日公允價值分歧之觀點。兩理事會認同，在收購日無法取得特定資訊之少數情況下，於收購日對或有對價負債之公允價值得出結論性之決定，可能不切實際。如第 BC390 至 BC400 段更詳盡之描述，雙方理事會決定，修訂之準則應在前述情況下提供所取得資產或所承擔或發生負債之公允價值暫時性的衡量規定。

BC357 除衡量期間對收購日公允價值暫時性估計之調整外，雙方理事會認為或有對價負債公允價值之後續變動並不會影響移轉對價之收購日公允價值。反之，該等價值之後續變動通常與合併後之事項及合併後個體情況之改變直接相關。因此，因合併後事項及情況所導致價值之後續變動不應影響收購日之移轉對價或商譽之衡量。（兩理事會承認，某些公允價值之變動可能來自與合併前期間部分相關之事

[*] 國際會計準則理事會（IASB）於 2009 年 11 月及 2010 年 10 月修正國際會計準則第 39 號之部分規定，並將該等規定移至國際財務報導準則第 9 號「金融工具」。國際財務報導準則第 9 號適用於國際會計準則第 39 號範圍內之所有項目。

項與情況。惟該部分之變動通常與合併後期間之部分無法區分，且理事會一致認為，於該等少數情況下準確區分所產生之利益並未大於其所加諸之成本。）

BC358 雙方理事會亦考量此一論證，即修訂之準則對收購日後或有對價公允價值之變動規定之結果係與直覺相反，因其將導致：

(a) 若要求或有給付之特定標準或事項未達成時，認列利益。例如，若於獲利能力約定之盈餘目標未達成時，收購者將因迴轉負債而認列利益。

(b) 若合併後個體經營成功且支付之金額超過收購日負債之估計公允價值時，認列損失。

BC359 認列支付或有對價之負債之公允價值後，若支付金額較小或無須支付時，可能產生後續之利益；或若須支付較高金額時，可能產生損失，雙方理事會接受此結果。此為達成與收購日後被收購者之特定資產、負債或盈餘價值之未來變動有關之或有對價約定之結果。例如，若或有對價約定與合併後個體之未來盈餘水準有關，於特定期間賺取較高之盈餘可部分抵銷或有給付負債（根據盈餘決定）之增加，因收購者已同意與被收購者之原業主分享該等盈餘之增加。

BC360 雙方理事會亦認為，或有給付負債可能與特定資產或其他負債之結果之或有事項有關。於該等情況下，或有給付負債公允價值變動期間對損益之影響可能因該資產或其他負債之價值變動而抵銷。例如，合併後個體於收購後可能對被收購者之未決訴訟達成有利之和解，且參與合併雙方已對該訴訟訂有或有對價約定。若合併後個體因此須支付予被收購者賣方之或有給付超過該或有對價之原始估計公允價值，該負債增加之影響可能部分因訴訟賠償負債之減少而抵銷。同樣地，若收購者因取得之研究及發展計畫無法產生具商業可行之產品而無須支付或有給付予被收購者之賣方，則因負債減少而產生之利益可能全部或部分因所取得資產發生減損而抵銷。

替代性報酬

BC361 收購者有時發行替代性報酬以獎勵被收購者員工提供之過去服務、未來服務或過去及未來服務。因此，2005 年草案納入決定替代性報酬之範圍係獎勵過去勞務（故因而係屬企業合併移轉對價之一部分）或未來勞務（故因而並非移轉對價之一部分）之指引。於制定該指引時，雙方理事會之目的係儘可能將該指引與各自對股份基礎給付準則之指引規定達成一致。

BC362 極少數之 2005 年草案回應者對此議題表示意見，該等表示意見之回應者通常贊成此提案，至少在其與適用國際財務報導準則第 2 號對給與非企業合併之股份基礎給付報酬進行會計處理之企業相關之前提下。惟在研商 2005 年草案之過程中，美國財務會計準則理事會（FASB）認為該草案對股份基礎給付報酬之部分提案與其

企業合併計畫第二階段相關討論後所發布之修訂之美國財務會計準則公報第 123 號不一致。例如，2005 年草案建議替代性報酬之公允價值超過（若超過時）所取代被收購者報酬之公允價值之部分，應立即於合併後財務報表中認列為酬勞成本，即使員工須提供未來勞務以取得替代性報酬之權利。另一方面，修訂之美國財務會計準則公報第 123 號規定，須於必要提供勞務期間內認列因修改報酬條款（此與以某種獎勵替代另一獎勵之情形相同）而產生之額外酬勞成本。美國財務會計準則理事會（FASB）結論認為，一般而言，SFAS 141(R)對替代股份基礎給付報酬之會計處理規定，應與修訂之美國財務會計準則公報第 123 號中其他股份基礎給付報酬之規定一致。為達成此目標，美國財務會計準則理事會（FASB）修改 SFAS 141(R)中替代性報酬公允價值超過所取代報酬之公允價值之會計處理的規定。

BC363 此外，美國財務會計準則理事會（FASB）代表提出關於替代股份基礎給付報酬會計指引之其他方面的疑義。該問題通常與修訂之美國財務會計準則公報第 123 號所取代或撤銷之解釋性指引而未提供可比指引有關，特別是美國財務會計準則第 44 號解釋「涉及股票報酬之特定交易會計處理」及美國新興會計問題專案小組 00-23 號公告「於美國會計原則委員會第 25 號意見書及美國財務會計準則第 44 號解釋之規定下股票報酬會計處理之相關議題」。修訂之國際財務報導準則第 3 號第 B56 至 B62 段提供有助於處理該等應用疑義之指引。於訂定該指引時，美國財務會計準則理事會（FASB）試圖將相同原則應用於在其他情況下應適用股份基礎給付報酬之企業合併中替代股份基礎給付報酬。國際會計準則理事會（IASB）同意該目標，且決定股份基礎給付之替代性報酬會計指引應與國際財務報導準則第 2 號有關修改股份基礎給付報酬之會計處理一致。

BC364 雙方理事會結論認為，修訂之準則之指引與收購業務所移轉對價中包括為取得業務之給付及排除其他目的之給付之目的一致。對被收購者之原業主及其他勞工應提供予收購者之未來勞務之酬勞，實質上並非取得該業務之對價。

收購相關成本

BC365 雙方理事會曾考量收購相關成本是否屬於為取得被收購者所移轉對價之一部分。該等成本包括收購者所發生與企業合併相關之：(a)律師、投資銀行、會計師及其他第三者等服務成本；(b)為完成企業合併而發行債務或權益工具之成本（發行成本）。一般而言，收購相關成本應於發生時即列為費用，惟發行債務或權益證券之成本為例外。目前，發行成本之會計處理相當分歧，且在無明確會計指引之情況下，實務已自行發展不一致之作法。美國財務會計準則理事會（FASB）正在其計畫中發布對於負債及權益發行成本之處理，且已暫時決議該等成本應於發生時即認列為費用。部分美國財務會計準則理事會（FASB）之成員偏向於規定將為完成企業合併而發行之成本認列為費用，但其並認為企業合併計畫並不適合作此決

定。因此，美國財務會計準則理事會（FASB）決定允許實務對發行成本之會計處理繼續分歧，直到處理負債及權益之計畫全面解決此疑義。

BC366 雙方理事會決議，收購相關成本並非買方與賣方為收購業務所交換公允價值之一部分。反之，其為買方為所取得之勞務支付其公允價值之個別交易。兩理事會亦認為，該等成本（不論係外部各方或收購者內部員工執行勞務之成本）一般無法代表收購者於收購日之資產，因取得之利益於勞務提供時已消耗。

BC367 故 2005 年草案提出、修訂之準則規定，收購者應將收購相關成本自企業合併中所移轉對價及取得資產及承擔負債之公允價值衡量中排除。該等成本之會計處理應與企業合併分別進行，且通常於發生時認列為費用。修訂之準則因而解決依國際財務報導準則第 3 號及 SFAS 141 之成本累計方法而對收購相關成本會計處理之不一致，其規定被收購者之成本包括收購業務發生之*直接*成本但排除*間接*成本。直接成本包括付現成本或增額成本，例如仲介費及因收購成功而支付予外部諮詢之費用包括會計、法律或評價，但發生於協調失敗之直接成本係於發生時認列為費用。間接成本包括反覆發生之內部成本，例如內部處理併購業務部門之成本。雖然該等成本亦與收購成功具直接關聯性，惟其係於發生時認列為費用。

BC368 2005 年草案之部分回應者指出，收購相關成本（包括執行應盡義務程序之成本）為投資業務之不可避免成本。該等回應者建議，因收購者意圖透過收購後經營該業務以回收其應盡義務程序之成本，故該交易成本應予資本化作為該業務全部投資之一部分。部分回應者亦指出，收購者於決定其願意支付取得被收購者之金額時，會特別考量該等成本。雙方理事會否決該等觀點。其認為並無具說服力之證據以說明特定業務之賣方願意接受低於公允價值之金額作為取得其業務之對價，只因特定買方可能較該業務之其他潛在買方發生更多（或較少）收購相關成本。另外，雙方理事會結論指出，特定買方之意圖（包括其回收此類成本之計畫）係與修訂之準則中公允價值衡量目標可區分之單獨事項。

BC369 雙方理事會承認，國際財務報導準則第 3 號及 SFAS 141 之成本累計模式涵蓋某些收購相關成本作為取得資產部分帳面金額。兩理事會亦承認，所有資產之購買皆為類似之交易，故觀念上應以類似之方法處理，不論資產係個別取得或係作為符合業務定義之資產群組之一部分。惟如第 BC20 段所述，雙方理事會決定不將修訂之準則之適用範圍擴大至所有資產群組之收購。因此，兩理事會接受目前將大部分收購相關成本之會計處理與企業合併分別進行，即通常於取得與合併相關之勞務時認列為費用，而不同於某些準則規定（或可接受之實務允許）特定之收購相關成本應納入資產取得之成本中。兩理事會結論認為，修訂之準則藉由消除與企業合併相關之收購相關成本會計處理之不一致以及藉由將公允價值衡量原則應用於所有企業合併，以改善財務報導。兩理事會亦認為，於國際財務報導準則第 3 號及 SFAS 141 規定下，實務上係將大部分收購相關成本計入商譽中，此亦與資產

取得之會計處理並不一致。

BC370 雙方理事會亦考量有關潛在濫用之疑慮。部分代表（包括 2005 年草案之部分回應者）提出，若收購者不再將收購相關成本資本化作為收購業務成本之一部分，其可能修改交易條款以避免將該等成本認列為費用。例如，部分回應者指出，買方可能要求賣方以買方之名義支付價款予買方之供應商。為順利達成協商並出售該業務，若企業合併完成時支付價款之總額足以彌補賣方以買方之名義所支付之金額時，賣方可能同意進行該方式之給付。若將該等虛構之補償金視為該業務移轉對價之一部分，收購者可能不會認列該等費用。反之，該業務衡量之公允價值及已認列之商譽可能被高估。為降低此疑慮，修訂之準則規定，企業合併中為取得商品或勞務且非收購業務之一部分而支付予被收購者（或其原業主）之給付，應指派至該等商品或勞務並以個別交易之方式處理。修訂之準則特別規定收購者應決定收購者移轉金額之每一部分，是否可與企業合併中為換取被收購者之對價以及取得資產及承擔負債區分。修訂之準則（見修訂之國際財務報導準則第 3 號第 51 至 53 及 B50 段）提供作出該決定之指引。

廉價購買

BC371 修訂之國際財務報導準則第 3 號第 34 至 36 段規定廉價購買之會計處理。雙方理事會將廉價購買視為異常交易—企業及其業主通常不會明知且有意願以低於公允價值之價格出售資產或業務。惟廉價購買已發生且可能持續發生。廉價購買發生之情況包括被迫清算或困境出售（例如創辦人或重要管理階層死亡後），於該等情況下，業主必須迅速出售業務，故可能導致以低於公允價值之價格出售。

BC372 雙方理事會認為，經濟利益內含於廉價購買中。收購日時，收購者取得業務之公允價值超過所移轉（或支付）對價之公允價值之金額，使其盈餘增加。兩理事會結論認為，觀念上而言，收購者應於收購日認列該利益。惟雙方理事會承認，雖然被迫清算或困境出售之理由通常很明確，有時仍缺乏明確之證據，例如若賣方暗自（私下）進行該出售，且其協商地位維持在不願意透漏出售主要理由之情況。在缺乏出售主要理由之證據下，顯示其為廉價購買之交易可能引起實務上對其是否存在衡量錯誤之疑慮。

BC373 部分代表（包括 2005 年草案之部分回應者）對於業務收購時所認列之利益表示關切，特別是在難以決定特定收購實際上是否為廉價購買之情況。該等代表建議原始衡量所取得可辨認淨資產於收購日之公允價值（或其他已認列金額）超過收購者支付對價之公允價值加計被收購者之非控制權益所認列之金額之和，可能源自於其他因素，包括：

(a) 錯誤衡量下列項目之公允價值：(i)取得該業務所支付之對價、(ii)取得之資產或(iii)承擔之負債；及

(b) 依國際財務報導準則或美國一般公認會計原則採用非公允價值之衡量方法。

區分廉價購買與衡量誤差

BC374 雙方理事會承認代表所提出之疑慮，亦即規定認列廉價購買利益可能提供因收購者下列故意錯誤而認列不正確利益之機會，包括：

(a) 低估或未辨認收購者所移轉對價中部分項目之價值；

(b) 高估歸屬於所取得特定資產之價值；或

(c) 低估或未辨認及認列承擔之特定負債。

BC375 雙方理事會認為收購者故意衡量錯誤之相關問題，一般最好藉由非制定特殊準則之其他方式處理，以避免濫用。有效之內部控制系統及獨立評價專家與外部查帳人員之聘任，係將故意及非故意衡量錯誤降至最低之方法。制定特殊準則以避免濫用無疑將缺乏中立性。（見第 BC51 段討論會計及會計準則對中立性之需要。）惟兩理事會與各方代表皆對於因衡量偏差或未偵測之衡量錯誤所產生不正確認列利益之潛在可能表達關切之意。因此，雙方理事會決定（見修訂之國際財務報導準則第 3 號第 36 段）規定收購者應於認列廉價購買利益前，重評估其是否正確辨認所有取得資產及所有承擔負債。收購者後續應就下列所有項目，針對修訂之準則規定應於收購日認列金額之衡量程序，進行複核：

(a) 所取得之可辨認資產及承擔之負債；

(b) 被收購者之非控制權益；

(c) 對分階段達成之企業合併，收購者先前已持有被收購者之權益；及

(d) 移轉之對價。

前述複核之目的係為確保於辨認應認列及衡量之項目與決定其公允價值時，正確之對價已考量所有可得之資訊。雙方理事會認為，此必要之複核若未能消除亦可降低原始衡量可能已存在之未偵測錯誤。

BC376 惟雙方理事會認同，該必要之複核可能不足以消除對於非故意之衡量偏差。理事會決定藉由限制可認列利益之範圍以消除該疑慮。因此，修訂之準則規定廉價購買利益係以(a)超過(b)之金額衡量：

(a) 所取得之可辨認資產及承擔負債之金額於收購日之淨額；

(b) 移轉對價之收購日公允價值加計被收購者非控制權益之已認列金額，若該交易為分階段達成之收購，再加計收購者先前已持有被收購者之權益之收購日公允價值。

財團法人
會計研究發展基金會
ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

此係代表廉價購買利益及商譽無法同時認列於同一企業合併中。2005 年草案將廉價購買定義為收購者持有被收購者權益之公允價值超過取得被收購者所移轉對價之交易，惟其規定於認列利益前應沖銷所產生之商譽。修訂之準則之規定結果係相同，惟若該利益之衡量係參考所取得之可辨認淨資產而非收購者持有被收購者權益之公允價值，將不會產生商譽以供沖銷。此外，修訂之準則規定（修訂之國際財務報導準則第 3 號第 B64 段(n)）收購者應揭露關於廉價購買所認列利益之資訊。

BC377 限制利益之認列主要目的係為降低因衡量偏差而不正確認列利益之可能性，尤其是該等可能因非故意之衡量錯誤而產生之利益。揭露規定之主要目的係為提供有助於收購者財務報表使用者評估當期所發生企業合併之性質及財務影響之資訊。惟雙方理事會承認，該限制及揭露規定可能亦有助於減少各方代表對於潛在誤用之疑慮，雖然此並非其主要目的。

BC378 此外，雙方理事會認為，因認列利益之機會所產生關於濫用之疑慮可能言過其實。財務分析師及其他使用者經常告知理事會，其對於一次性或非經常性利益通常不予重視，例如因廉價購買交易所產生之利益。此外，兩理事會注意到，企業之經理人通常缺乏高估企業合併所取得資產或低估所承擔負債之誘因，因其通常將產生較高之合併後費用—當資產予以使用或開始減損或者負債再衡量或清償。

區分廉價購買與「負商譽結果」

BC379 雙方理事會承認，所謂負商譽結果仍然有可能存在（雖然在大部分情況下其可能性很低），因修訂之準則繼續規定所取得之特定資產及承擔之特定負債以非收購日公允價值之金額衡量。惟兩理事會認為，修訂之準則彌補以前導致負商譽結果之企業合併會計處理之大部分缺失—即形式上為廉價購買但經濟實質上並非廉價購買之結果。例如，部分或有給付約定（例如獲利能力約定）經常不會在收購日認列負債，此情況可能因低估所支付對價而產生形式上的廉價購買。相反地，修訂之準則規定幾乎所有的負債應以其收購日之公允價值予以衡量與認列。

BC380 雙方理事會亦考量部分代表提出關切之議題，即買方對未來損失之預期及其為繼續經營該業務而發生未來成本之需求，可能導致負商譽結果。換言之，買方僅於支付之金額（就買方之觀點而言）低於被收購者（或其可辨認淨資產）公允價值時，始願意支付該金額予賣方，因買方為賺取該業務合理之報酬，必須對該企業進行未來投資以將其價值提升至公允價值。兩理事會基於第 BC134 至 BC143 段所述與重整或撤離被收購者活動相關負債內容之理由以及下列原因，而不贊成此觀點。

BC381 公允價值之衡量係參考符合下列條件之買方及賣方：非為關係人且對交易事項已充分了解、對業務及交易相關因素具共同認知、有成交意願且有能力於相同市場

中交易並具法律及財務能力。雙方理事會認為在缺乏充分理由之情況下，無法認同有成交意願且對交易事項已充分了解之賣方將以低於公允價值之金額出售其業務。因此，兩理事會結論認為，謹慎應用修訂之準則之公允價值衡量規定，可降低對可能產生負商譽並將其誤解為廉價購買交易之疑慮。

支付過高

BC382 雙方理事會曾考量，修訂之準則應否對於買方對其持有之被收購者權益支付過高的企業合併，規定特殊之會計處理。兩理事會承認，支付過高之情況有可能發生，且觀念上，支付過高應導致收購者於合併期間認列費用（或損失）。惟雙方理事會認為，實務上支付過高不可能於收購日觀察到或得知。換言之，理事會無法得知買方明知支付過高或被迫支付過高價款予賣方以取得業務的例子。即使收購者認為，就某個角度而言，其可能支付過高，然該支付過高之金額可能無法或難以數量化。因此，雙方理事會結論認為，實務上無法於收購日辨認及可靠衡量支付過高之情況。當潛在支付過高之證據首次出現時，支付過高之會計處理最好藉由後續之減損測試為之。

特定類型之企業合併之額外指引

BC383 為協助企業適用修訂之準則之收購法，雙方理事會決定對於分階段達成之企業合併及無移轉對價而達成之企業合併提供額外指引。第 BC384 至 BC389 段係討論對於分階段達成之企業合併所提供之指引。無移轉對價而達成之企業合併之指引僅回應對於如何於收購者合併後財務狀況表之權益項目中報導被收購者之淨資產，而結論基礎並未進一步討論該指引。

分階段達成之企業合併

BC384 於分階段達成之企業合併中，收購者應以收購日之公允價值再衡量其已持有之被收購者權益，並將相關之利益或損失認列為損益（修訂之國際財務報導準則第 3 號第 42 段）。雙方理事會結論認為，自持有一個體之非控制性投資至對該個體取得控制之改變，係一項對該投資經濟情況性質之重大變動。此變動必須改變該投資之分類及衡量。收購者一旦取得控制後，其不再是對被收購者之非控制性投資資產之業主。正如目前之實務，收購者停止其投資性資產之會計處理，而開始於財務報表中報導被收購者之標的資產、負債及營運結果。事實上，收購者之身份係從某一個體投資性資產之業主轉換為控制該個體（被收購者）所有標的資產及負債之財務利益，並有權主導被收購者及其管理階層如何於營運中使用該等資產。

BC385 於 2003 年 8 月，美國財務會計準則理事會（FASB）舉行一次圓桌會議，參與者包括其資源小組中企業合併議題之成員及其他代表，以討論規定收購者以收購日

之公允價值再衡量其已持有之被收購者權益並將相關之利益或損失認列為損益之決定。財務報表使用者指出，其並不擔憂現行實務之改變，只要該利益或損失之金額已清楚揭露於財務報表或附註中。修訂之國際財務報導準則第 3 號第 B64 段(p)係規定該揭露。

BC386 雙方理事會否決部分代表提出之觀點，即任何收購前投資之帳面金額應保留在取得該業務之成本之原始會計處理中。雙方理事會結論認為，如 SFAS 141 及國際財務報導準則第 3 號（規範之範圍較小）之規定，成本累計之實務導致財務報導中許多不一致及缺失（見第 BC198 至 BC202 段）。

BC387 部分代表亦表達對於其描述為允許在購買交易中認列利益之機會之關切。雙方理事會提及，必要之再衡量亦可能導致損失之認列。此外，兩理事會否決其結果為認列購買利益或損失之說法。反之，於目前混淆之會計模式屬性下，部分（若非全部）金融工具之經濟利益及損失應於發生時認列。若持有某一個體之權益而無須以其公允價值衡量，則收購日認列之利益或損失僅係延遲認列該金融工具現存之經濟利益或損失。若該投資資產已於每一報導期間之結束日以公允價值衡量，則其利益或損失於發生時應已認列，而以收購日公允價值衡量該資產時，將不會產生任何利益或損失。

BC388 部分回應者同意下列觀點：收購者應以公允價值再衡量其已持有之被收購者權益，並將產生之利益或損失認列為其他綜合損益而非損益。該等回應者認為，已持有被收購者權益之會計處理與備供出售證券類似。備供出售證券價值之變動係認列為其他綜合損益。該等回應者將分批收購之每次取得視為收購者僅取得被收購者更多股份之單筆交易。因收購者已持有之被收購者股份並未交換或出售，故其認為認列為損益並不適當。

BC389 雙方理事會了解，分批收購中收購者已持有權益投資之必要處理與備供出售證券[*]利益或損失之原始認列並不同。惟兩理事會注意到，當備供出售證券除列時，該等證券價值之變動係認列為損益。於分階段達成之企業合併中，當收購者對某一個體取得控制時，應於其合併財務報表中除列其對該個體之投資性資產。因此，雙方理事會結論認為，於收購日將產生之利益或損失認列為損益應屬適當。

衡量期間

BC390 修訂之準則在收購日後提供收購者一段合理的期間—*衡量期間*，於該期間內依修訂之準則之規定，於收購日取得辨認及衡量修訂之國際財務報導準則第 3 號第 46 段所述項目之必要資訊。若於收購日無法取得足夠資訊以衡量該等金額，在取得必要資訊之前，收購者應決定並認列其暫定金額。

[*] 2009 年 11 月發布並於 2010 年 10 月修正之國際財務報導準則第 9 號「金融工具」，刪除備供出售金融資產之種類。

BC391　雙方理事會結論認為，提供衡量期間內之追溯調整應有助於降低對於收購日時用於衡量特定項目當天公允價值之資訊品質與取得之疑慮。各方代表特別提出對於或有負債及或有對價約定之關切，該等項目亦可能影響商譽之金額或廉價購買中認列之利益。

BC392　雙方理事會決定對於視為一段尋求必要資訊以完成企業合併會計處理之合理期間增加限制。一旦收購者取得有關收購日已存在事實與情況之必要資訊或認知到資訊無法取得時，衡量期間即結束。然而，無論如何，衡量期間不可能超過自收購日起一年。兩理事會達成下列結論：允許衡量期間長於一年並無特別助益；隨著時間流逝，取得有關存在超過一年之環境與情況之可靠資訊將愈益困難。當然，部分或有事項及類似事件之結果可能無法於一年內得知。惟衡量期間之目的係為提供取得必要資訊之時間，以衡量該項目於收購日之公允價值。決定或有事項或其他項目之最終結算金額並非必要。有關未來現金流量時間及金額之不確定係屬衡量資產或負債公允價值之一部分。

BC393　雙方理事會亦決議，收購者應提供有關僅為暫時性衡量項目之現況之攸關資訊予其財務報表使用者。因此，修訂之國際財務報導準則第 3 號第 B67 段(a)明確規定該等項目之特定揭露。

BC394　國際財務報導準則第 3 號及 SFAS 141 皆規定若必要資訊於收購日無法取得時，收購者可暫時以特定金額衡量一段期間。該等規定與修訂之準則之衡量期間指引不完全相同，雖然國際財務報導準則第 3 號之規定相當類似。惟修訂之準則中衡量期間之規定與 SFAS 141 之分攤期間指引及其成本分攤方法具重大之差異。修訂之準則強調取得資產、承擔負債及被收購者之非控制權益應以其收購日公允價值衡量之原則。SFAS 141 之分攤期間及其合併後調整延遲資產及負債之認列，且該等資產及負債認列時並非以其收購日之公允價值衡量。因此，美國財務會計準則理事會（FASB）決定將 SFAS 141 及其指引中*分攤期間*之用語以修訂之準則衡量期間指引取代。

BC395　美國財務會計準則理事會（FASB）亦決定，為改善財務報表所報導比較資訊之品質並與國際財務報導準則第 3 號之規定趨同，SFAS 141(R)應規定收購者：

(a)　於衡量期間對於取得資產及承擔負債暫定價值調整之認列，視同企業合併之會計處理已於收購日完成。

(b)　調整先前所發布財務報表之比較資訊，包括認列為完成原始會計處理之結果而產生之折舊、攤銷之變動或其他損益影響數。

BC396　SFAS 141 並未提及其分攤期間之調整是否應追溯報導，但美國財務會計準則理事會（FASB）提出，實務上該等調整之影響通常於合併後期間報導，而無須追溯報

導。美國財務會計準則理事會（FASB）承認，追溯調整及調整先前所發布比較資訊之成本相當高。惟美國財務會計準則理事會（FASB）認為，衡量期間適用追溯調整至少可以產生兩項重大之利益：(a)改善比較期間之資訊及(b)避免美國企業與其他企業會計處理之分歧及減少調節項目及其相關成本。美國財務會計準則理事會（FASB），如同國際會計準則理事會（IASB）制定國際財務報導準則第 3 號時之結論，認為該等整體利益大於追溯適用之潛在成本。

BC397 2005 年草案之部分回應者（該等通常為適用美國一般公認會計原則者，而非適用國際財務報導準則）不贊成衡量期間調整之追溯適用。該等回應者將衡量期間調整視為類似估計變動（其會計處理應推延適用）。該等回應者指出，美國財務會計準則公報第 154 號「會計變動及錯誤更正」及國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」皆規定僅於會計政策改變或錯誤重編時，始應追溯調整。

BC398 於考量該等意見時，雙方理事會認為，企業合併中衡量期間調整與美國財務會計準則公報第 154 號及國際會計準則第 8 號處理之估計變動不同。衡量期間調整係因有關資產、負債及非控制權益**於**收購日之資訊於收購日後始可取得而產生。反之，估計變動之調整通常係因影響估計之事實與情況改變而產生，例如影響資產耐用年限之技術改變。

BC399 雙方理事會結論認為，相較於估計變動，企業合併後於衡量期間內之調整與報導期間結束日後之調整事項（國際會計準則第 10 號「報導期間後事」）較類似。發生於會計期間期末之後但在通過發布該期財務報表之前、並提供財務報表日既存狀況證據之事項，其影響係反映於當天之財務報表中。同樣地，於衡量期間首次取得之資訊及提供收購日已存在情況或環境證據之影響應反映於當天之會計處理上。

BC400 僅追溯認列衡量期間之調整將與修訂之準則認列與衡量原則不一致。因此，雖然兩理事會了解追溯調整在實務方面及其他方面之困難，惟為於改善報表品質與實務運用困難間取得平衡，理事會決議在此情況下，規定此類調整應屬適當。

揭露

BC401 因企業合併經常導致對企業營運之重大變革，故有關該交易揭露資訊之性質與範圍會決定使用者評估此類變動對合併後損益及現金流量影響之能力。因此，國際會計準則理事會（IASB）及美國財務會計準則理事會（FASB）於各自制定國際財務報導準則第 3 號及 SFAS 141 計畫工作內容中，皆曾考量國際會計準則第 22 號及美國會計原則理事會第 16 號意見書中對收購法揭露規定之有用性。國際財務報導準則第 3 號及 SFAS 141 沿用先前企業合併中保留具攸關性並刪除不具攸關性之揭露規定，並修正因認列或衡量規定之改變而受影響之揭露規定。於兩理事會

企業合併計畫之第二階段中，重新考量國際財務報導準則第 3 號及 SFAS 141 揭露規定中本質上相同之規定，且其亦考量 2005 年草案回應者要求之特定揭露。

BC402 本主題其餘內容中，首先複核 SFAS 141 及國際財務報導準則第 3 號各自對於美國會計原則理事會第 16 號意見書及國際會計準則第 22 號關於揭露規定所進行之改變（第 BC403 至 BC418 段）。後續，第 BC419 至 BC428 段係討論修訂之準則對 SFAS 141 及國際財務報導準則第 3 號關於揭露規定所進行之改變。

SFAS 141 之揭露規定

收購價格分攤以及擬制性銷貨與盈餘資訊之揭露

BC403 1999 年草案規定以列表之方式揭露分攤至合併前財務狀況表中所表達資產及負債之每一重要類別之公允價值，及收購前被收購者之相關帳面金額。該草案亦提出刪除美國會計原則理事會第 16 號意見書所規定之擬制性銷貨及盈餘之揭露。

BC404 對於草案所提出揭露有關收購價格分攤資訊之規定表示意見之回應者中，大約半數同意該資訊將有助於評估收購者合併後之盈餘及現金流量。惟部分回應者質疑揭露有關被收購者取得資產及承擔負債帳面金額之資訊有用性，尤其是當被收購者之財務報表未經查核或非以美國一般公認會計原則之基礎編製時。在考量前述觀點後，美國財務會計準則理事會（FASB）重新確認其結論：關於分攤收購價格至財務狀況表中資產及負債之重要類別之資訊，將有助於評估未來現金流量之金額及時點。然而，其同意相關帳面金額之資訊可能僅具有限之效益。因此，SFAS 141 規定，揭露有關分攤收購價格至被收購者財務狀況表中資產及負債之重要類別之資訊，而非其原帳面金額。

BC405 在考量回應者之觀點後，美國財務會計準則理事會（FASB）於 SFAS 141 中納入美國會計原則理事會第 16 號意見書之擬制性揭露規定。惟美國財務會計準則理事會（FASB）亦持續豁免非公開發行公司適用擬制性揭露之規定。非公開發行公司之財務報表編製者及查核人員力勸美國財務會計準則理事會（FASB）繼續維持該項豁免，該豁免原始規定於美國財務會計準則公報第 79 號「刪除非公開行公司企業合併之特定揭露」。

商譽相關之揭露

BC406 美國財務會計準則理事會（FASB）2001 年草案（見第 BC160 段對該草案之討論）規定收購者應揭露(a)收購之理由，包括描述收購價格產生商譽之因素及(b)指派至每一應報導部門之商譽金額。揭露各應報導部門商譽之規定僅限於適用美國財務會計準則公報第 131 號「企業部門及相關資訊之揭露」之企業。該草案亦建議若原始於一項重大之企業合併中認列之商譽相較於被收購者之全部成本係屬重大

財團法人 會計研究發展基金會 ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

時，則應揭露預期因課稅目的而可扣抵之商譽金額。在考量該等回應者之建議後，美國財務會計準則理事會（FASB）申明該資訊將有助於估計未來減損損失之金額與時點之結論，且 SFAS 141 規定該揭露。

非商譽之無形資產資訊之揭露

BC407 若指派予無形資產之金額相對於被收購者之全部成本係屬重大，則 SFAS 141 規定須揭露下列資訊以協助財務報表使用者評估未來現金流量之金額與時點：

(a) 指派予應攤銷無形資產之全部金額及指派予無須攤銷無形資產之全部金額；

(b) 指派予每一主要無形資產類別之金額；

(c) 有關應攤銷之無形資產，整體之加權平均攤銷期間及每一主要無形資產類別之攤銷期間；及

(d) 對整體或對每一主要類別無形資產，假設之重要殘值金額。

其他揭露規定

BC408 1999 年草案提出、SFAS 141 規定，揭露在報導期間內完成且加總後係屬重大之一系列非重大企業合併之特定資訊：

(a) 取得個體之數目及其簡述；

(b) 取得個體之總成本、已發行或可發行之權益數量及分配予該等權益之價值；

(c) 任何或有給付、選擇權或承諾之彙總數，及此類或有事項發生後之會計處理（若其金額與被收購個體之總成本相較具潛在重大性）；及

(d) 重大收購中有關所取得商譽之資訊，若指派予商譽或其他所取得無形資產之彙總數與收購個體之總成本相較具重大性。

BC409 此外，1999 年草案提出、SFAS 141 規定，對已完成之企業合併應揭露之必要資訊，對於資產負債表日後但在通過發布財務報表之前完成之重大企業合併亦應揭露（除非此類資訊之揭露不可行）。此規定與審計準則對期後事項之規定一致。

期中財務資訊之揭露

BC410 數個分析師及其他使用者建議，美國財務會計準則理事會（FASB）應規定於期中財務資訊中揭露補充之擬制性收入及盈餘，因該資訊若能及早取得將更有助益。SFAS 141 修正美國會計原則委員會第 28 號意見書「期中財務報導」以規定此類資訊之揭露。

財團法人
會計研究發展基金會
ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

國際財務報導準則第 3 號之揭露規定

BC411 國際財務報導準則第 3 號提出其揭露規定欲達成之三個目標，尤其是提供收購者財務報表之使用者能評估下列項目之資訊：

(a) 報導期間內或資產負債表日後但在通過發布財務報表前完成之企業合併，其性質及財務影響。

(b) 與當期或前期完成之企業合併相關而於當期認列之利益、損失、錯誤更正或其他調整之財務影響。

(c) 當期商譽帳面金額之變動。

BC412 國際會計準則理事會（IASB）藉由評估解釋公告第 28 號「企業合併：『交換日』與權益工具之公允價值」及國際會計準則第 22 號之揭露規定，開始著手討論符合前述目標之必要揭露規定。國際會計準則理事會（IASB）結論認為，依解釋公告第 28 號有關發行權益工具作為企業合併成本之一部分應揭露之資訊，有助於達成前述三個目標中第一個目標。因此，國際財務報導準則第 3 號沿用解釋公告第 28 號之揭露規定。

BC413 國際會計準則理事會（IASB）亦作成下列結論：之前依國際會計準則第 22 號揭露關於分類為收購之企業合併與商譽之資訊，有助於達成第 BC411 段之所有目標。因此，國際財務報導準則第 3 號沿用國際會計準則第 22 號之相關揭露規定，惟作必要之修正以反映國際財務報導準則第 3 號對國際會計準則第 22 號之規定所進行之修改。例如，國際會計準則第 22 號規定應揭露因被收購者可辨認資產及負債後續辨認或價值變動而產生當期對商譽或「負商譽」之調整金額。國際財務報導準則第 3 號包括一項特別例外，即規定收購者於合併之會計處理完成後，僅於更正錯誤時始得調整其原始會計處理。因此，國際財務報導準則第 3 號修訂國際會計準則第 22 號之揭露規定，以規定揭露關於國際會計準則第 8 號規定應揭露之錯誤更正資訊。

BC414 國際會計準則理事會（IASB）之後評估是否應於國際財務報導準則第 3 號中納入額外揭露規定，以確保三個揭露目標皆達成，並考量與其合作制定準則單位所訂相對準則之揭露規定。因此，在考量回應者對草案第 ED3 號之意見後，國際會計準則理事會（IASB）於國際財務報導準則第 3 號中規定，下列額外揭露係為協助達成第 BC411 段所述三個揭露目標中第一個目標，包括：

(a) 當期完成之每一企業合併：

(i) 被收購者每一類別之資產、負債及或有負債於收購日認列之金額及依國

財團法人 會計研究發展基金會 ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

際財務報導準則所決定在合併前該等類別之各帳面金額（若實務可行）。若此類揭露於實務上不可行，企業應揭露該事實，並說明該揭露不可行之原因。

(ii) 敘述導致商譽認列之因素—包括說明未與商譽分別認列之各無形資產並解釋無形資產之公允價值無法可靠衡量之原因。若收購者持有被收購者可辨認淨資產之權益超過成本，收購者應說明其差額之性質。

(iii) 被收購者損益自收購日起納入收購者當期損益之金額，除非此揭露於實務上不可行。若此揭露於實務上不可行，企業應揭露該事實，並說明該揭露不可行之原因。

(b) 於當期內完成之每一企業合併，應揭露就其個別而言雖非重大之企業合併之彙總資訊。

(c) 合併後個體當期之收入及損益，如同當期完成之所有企業合併之收購日係於當期間之開始日，除非此揭露於實務上不可行。

BC415 為助於達成第 BC411 段所述之第二個揭露目標，國際財務報導準則第 3 號亦規定應揭露符合下列條件之當期所認列利益或損失之金額及說明：

(a) 與當期或前期完成之企業合併所取得可辨認資產或承擔負債或或有負債有關；及

(b) 其規模、性質或發生情況之揭露與了解合併後個體之財務績效具攸關性。

BC416 為協助達成第 BC411 段所述之第三個揭露目標，國際會計準則理事會（IASB）結論認為，先前規定應揭露商譽之當期開始日與結束日帳面金額之調節，應修正為依國際會計準則第 21 號「匯率變動之影響」之規定個別揭露當期產生之淨匯率差異。

BC417 國際會計準則理事會（IASB）認為，特定規定下應揭露之資訊可能發生並不完全符合國際財務報導準則第 3 號所要求三個揭露目標之情況。在該情況下，國際財務報導準則第 3 號規定應揭露額外必要之資訊以達成該等目標。

BC418 國際財務報導準則第 3 號亦規定收購者應揭露作為部分企業合併成本之已發行或可發行權益工具之數量、該等工具之公允價值及決定其公允價值之基礎。雖然國際會計準則第 22 號並未明確規定該資訊之揭露，惟國際會計準則理事會（IASB）決議，收購者應揭露該資訊以作為揭露收購成本之一部分，並依國際會計準則第 22 號第 87 段(b)說明所支付之購買對價或具或有性之應付款。國際會計準則理事會（IASB）決定，為避免應用之不一致，國際財務報導準則第 3 號應明確規定該資訊之揭露。

修訂之準則之揭露規定

BC419 雙方理事會決定，修訂之準則應納入揭露資訊之整體目標，亦即應有助於投資者、債權人及其他人評估企業合併之財務影響。修訂之國際財務報導準則第 3 號第 59 及 61 段所述之目標，實質上與國際財務報導準則第 3 號及 2005 年草案之目標相同。對於 2005 年草案之揭露規定提出意見之回應者通常同意該揭露目標。惟在重新考量該草案時，雙方理事會認為國際財務報導準則第 3 號之第三個目標（提供企業財務報表之使用者能評估當期商譽帳面金額之變動）已有效納入第 61 段之目標中。因此，雙方理事會合併此兩個目標。

BC420 此外，雙方理事會結論認為，正如國際會計準則理事會（IASB）制定國際財務報導準則第 3 號時之規定，無須（或不可能）辨認所有企業合併中對於達成該等目標可能必要之所有特定資訊。反之，修訂之準則敘明達成該等目標通常需要之特定揭露，並規定收購者揭露其認為達成該等目標所必要且與特定企業合併有關之額外資訊（修訂之國際財務報導準則第 3 號第 63 段）。

BC421 國際財務報導準則第 3 號及 SFAS 141 揭露規定之改變，包括刪除根據應用成本分攤（收購價格）法分配金額予資產及負債之金額及資訊之揭露，該方法已由修訂之準則之公允價值衡量原則所取代。其中部分揭露予以修改以保留該資訊，但須揭露符合公允價值衡量原則之金額。

BC422 雙方理事會於國際財務報導準則第 3 號、SFAS 141 或兩者中，增加部分揭露規定，併修改或刪除其他規定。該等變動如下所示，並同時指出該等變動與各理事會先前規定之相關性，同時於適當時參照至本結論基礎其他部分之相關討論。

(a) 為回覆對 2005 年草案提出建議之部分回應者，雙方理事會於國際財務報導準則第 3 號及 SFAS 141 中皆加入有關所取得應收款資訊之揭露。（第 BC258 至 BC260 段）

(b) 雙方理事會修改國際財務報導準則第 3 號及 SFAS 141 中關於企業合併或有對價之揭露，以使其與修訂之準則對或有對價之規定一致。修訂之國際財務報導準則第 3 號第 B64 段(g)說明目前規定之具體揭露。

(c) 美國財務會計準則理事會（FASB）於 SFAS 141 中加入被收購者之收入與盈餘之揭露規定，若實務上可行，揭露期間至少自收購日起至當年度結束為止。此揭露僅規定公開發行公司當年度、當年度期中期間及自收購日起至當年度結束為止之累計期中期間。國際財務報導準則第 3 號已規定揭露被收購者損益納入收購者當期損益之金額，除非實務上不可行；國際會計準則理事會（IASB）於該揭露中加入收入之揭露。（第 BC423 至 BC428 段）

(d) 美國財務會計準則理事會（FASB）修改 SFAS 141 關於可比前期所表達營運結果之補充擬制性資訊之揭露，以聚焦於合併後個體可比前期報導期間之收入及盈餘，使其如同當期所有企業合併之收購日係於可比前期年度報導期間之開始日。此揭露僅限於公開發行公司且僅於實務上可行時。國際會計準則理事會（IASB）決定不納入此揭露。（第 BC428 段）

(e) 美國財務會計準則理事會（FASB）以國際財務報導準則第 3 號已規定之揭露—收購日之揭露，取代 SFAS 141 對於被收購者經營結果納入合併後個體損益表期間之揭露。SFAS 141(R)不再允許實務上選擇以報導被收購者之收入及費用視同該收購係發生於該年度之開始日（或指定之日期）並扣除被收購者收購前期間之盈餘。（第 BC108 至 BC110 段）

(f) 雙方理事會修訂國際財務報導準則第 3 號及 SFAS 141 關於或有事項於收購日及後續期間之揭露，以使其與修訂之準則對或有事項產生之資產及負債之規定一致。國際會計準則理事會（IASB）及美國財務會計準則理事會（FASB）對或有事項之揭露不同係因雙方採用不同之認列規定。（第 BC265 至 BC278 段）

(g) 美國財務會計準則理事會（FASB）於 SFAS 141 中增列收購相關成本金額之揭露（國際財務報導準則第 3 號已規定），且雙方理事會於國際財務報導準則第 3 號及 SFAS 141 中，增列揭露認列為費用之收購相關成本之金額及綜合損益表單行項目中所報導費用之說明。

(h) 美國財務會計準則理事會（FASB）刪除 SFAS 141 對所取得進行中研究及發展金額之規定揭露，且該金額已依美國財務會計準則第 4 號解釋衡量並立即沖銷為費用。SFAS 141(R)不再允許此實務作法。（第 BC149 至 BC155 段）

(i) 雙方理事會於國際財務報導準則第 3 號及 SFAS 141 中，增列對被收購者非控制權益之收購日公允價值或其他已認列金額以及用以決定該價值之評價技術及主要模式輸入值。依國際財務報導準則編製其財務報表之企業亦應揭露非控制權益所選擇之衡量基礎。

(j) 有關分階段達成之企業合併，雙方理事會於國際財務報導準則第 3 號及 SFAS 141 中，增列收購者先前已持有被收購者權益之公允價值、依修訂之國際財務報導準則第 3 號第 42 段認列之利益或損失金額以及已認列利益或損失之綜合損益表中單行項目。

(k) 美國財務會計準則理事會（FASB）以揭露廉價購買期間所認列利益之金額、認列利益之綜合損益表中單行項目以及說明該交易產生利益之原因，取代 SFAS 141 揭露認列為「負商譽」之非常利益之規定（第 BC371 至 BC381 段）。

國際財務報導準則第 3 號已規定該金額之揭露（雖然該金額並非稱作廉價購買利益）。

(l) 雙方理事會於國際財務報導準則第 3 號及 SFAS 141 中，增列修訂之國際財務報導準則第 3 號第 B64 段(l)所述關於與換取被收購者而取得資產及承擔負債分別認列之交易之揭露。2005 年草案規定揭露僅包括收購者與被收購者間既存關係。雙方理事會將該揭露之範圍擴大至所有個別交易，以回應對該草案之建議。

(m) 雙方理事會修訂國際財務報導準則第 3 號及 SFAS 141 中關於收購價格分攤未完成之揭露規定，以使其與修訂之準則衡量期間之規定一致。

(n) 國際會計準則理事會（IASB）刪除國際財務報導準則第 3 號對於被收購者依國際財務報導準則揭露合併前各類資產及負債之帳面金額之規定。國際會計準則理事會（IASB）結論認為，規定該揭露可能經常引發重大成本，因被收購者可能未適用國際財務報導準則，故而該等成本可能大於該資訊對使用者之利益。

合併後被收購者之收入與損益資訊之揭露

BC423 修訂之國際財務報導準則第 3 號第 B64 段(q)規定企業應揭露每一企業合併中（就其個別而言雖非重大但加總後係屬重大者），被收購者自收購日起納入合併綜合損益表期間內之收入與損益金額。美國財務會計準則理事會（FASB）於 2003 年 8 月舉行一場與財務報表使用者討論之圓桌會議，其論及關於合併後來自收購業務之收入與盈餘相對於來自收購者原已擁有營業之收入與盈餘係增加或減少（組織性成長）之資訊之潛在有用性。美國財務會計準則理事會（FASB）亦詢問，相對於將合併後個體當期收入及營運結果之擬制性補充揭露如同當年度所有企業合併之收購日係於年度報導期間開始日，該資訊是否較有助益。SFAS 141 自美國會計原則理事會第 16 號意見書及國際財務報導準則第 3 號類似揭露之規定中沿用該項揭露。

BC424 美國財務會計準則理事會（FASB）亦質疑，該等揭露是否朝向類似之目標，若然，何者之規定較有助益。美國財務會計準則理事會（FASB）認為，若被收購者之營運係整合於收購者之營運中，則進行合併後被收購者收入與盈餘之區分可能耗費過高成本且可能無法區分。雖然使用者承認這點，但仍指出合併後實際收入與盈餘之資訊較擬制性揭露更有用，盡可能皆應規定揭露。部分人士亦提出，區分收購業務之收入與組織基本的收入非常重要，且建議應規定收購者提供收購後十二個月期間之資訊，而非僅止於年度期間之結束日。

BC425 雙方理事會同意使用者所提出合併後被收購者收入與損益之資訊具有用性。惟基於實務之運用，兩理事會結論認為，若區分合併後被收購者盈餘與合併後個體盈餘於實務上不可行，則修訂之準則應提供該規定之例外。雙方理事會亦決定，於該等情況下，收購者應揭露提供合併後資訊於實務上不可行之事實與原因。該揭露之期間只限於當年度之結束日止，因雙方理事會決議該期間須揭露之資訊通常較易取得。充分整合被收購者與收購者之營運經常須在短期間內完成。兩理事會亦認為，當被收購者之營運整合於合併後個體之後，即降低個別資訊之有用性。

BC426 美國財務會計準則理事會（FASB）於 2005 年草案中提出，合併後揭露應著重於*營運之結果*而非收入與盈餘。*營運之結果*定義為收入、加計非常項目及會計變動之累計影響前之收益、盈餘及每股盈餘。於考量該草案回應意見及未來趨同之時機時，美國財務會計準則理事會（FASB）決定修訂其揭露規定以著重於收入與盈餘，此與國際會計準則理事會（IASB）之相關規定一致。兩理事會認為，*營運之結果*並非國際財務報導準則所採用或定義之用語；其對國際會計準則理事會（IASB）而言，原本可能因而更難與美國財務會計準則理事會（FASB）最初所提出之揭露規定趨同。

BC427 美國財務會計準則理事會（FASB）考量將合併後被收購者收入與盈餘之揭露擴大至所有企業，因該資訊對任何投資者皆具有價值，並非僅對於公開發行公司之投資者。如此一來亦可與國際會計準則理事會（IASB）之規定趨同。惟美國財務會計準則理事會（FASB）對於加諸額外成本於非公開發行公司表達其關切之意，因其認為對該等個體使用者之利益可能無法充分彌補增加之成本。美國財務會計準則理事會（FASB）亦認為，國際會計準則理事會（IASB）尚未完成對於中小規模企業計畫之個別研商，故尚未建立在對部分企業明確具有足夠利益但對所有企業並不確定之情況下國際會計準則理事會（IASB）不同揭露之實務。因前述成本效益之疑慮，美國財務會計準則理事會（FASB）決定暫不將揭露規定擴及所有企業。

BC428 若編製比較財務報表，美國財務會計準則理事會（FASB）決定規定有關合併後個體對可比前期報導期間收入及盈餘之補充擬制性資訊，如同當年度所有企業合併之收購日係於可比前期年度報導期間之開始日。此揭露僅限於公開發行公司且於實務上可行之前提下。國際會計準則理事會（IASB）亦考量規定該揭露，惟其認為在國際化之環境下，取得該必要資訊可能特別困難且將耗費過高成本。依國際財務報導準則編製財務報表之企業可能在某一年度內取得先前適用不同國家當地報導規定之其他個體。因國際會計準則理事會（IASB）並未考量於國際化之環境下規定此揭露之可行性，故修訂之國際財務報導準則第 3 號規定僅須揭露當期報導期間之收入及損益如同當期所有企業合併之收購日係於年度報導期間之開始日下所決定者。

生效日及過渡規定

BC429 SFAS 141(R)之生效日係適用於收購日在 2008 年 12 月 15 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，即生效於 2009 年之財務報表。國際會計準則理事會（IASB）決定提供較晚之生效日。修訂之國際財務報導準則第 3 號之生效日係適用於收購日在 2009 年 7 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。國際會計準則理事會（IASB）向各方代表承諾，修訂之國際財務報導準則第 3 號發布日期與生效日期之間將有一段約十八個月之過渡期間，作為國際會計準則理事會（IASB）對最初過渡至國際財務報導準則後將會有一段穩定期之部分承諾。美國財務會計準則理事會（FASB）決定儘快在實務上可行之前提下適用 SFAS 141(R)，即適用於 2009 年之財務報表。美國財務會計準則理事會（FASB）認為，此生效日提供企業及其查核人員足夠時間分析、解讀及準備實施 SFAS 141(R)之規定。

BC430 雙方理事會亦作成下列結論：修訂之準則之生效日應與各自修正之合併財務報表準則（美國財務會計準則公報第 160 號「合併財務報表之非控制權益」及國際會計準則理事會（IASB）對國際會計準則第 27 號之修正）之生效日相同。該等修正中說明合併財務報表中被收購者後續會計處理之特殊條款，與修訂之準則說明被收購者於收購日之原始會計處理之規定有關。雙方理事會結論認為，連結該等修正內容所規定會計處理之改變與修訂之準則所規定之時間，可減少實務分歧之作法，且有益於財務報表之編製者與使用者。

BC431 SFAS 141(R)禁止提早適用而修訂之國際財務報導準則第 3 號則允許提前適用。美國財務會計準則理事會（FASB）之投資者技術諮詢委員會及其他財務報表之使用者告知美國財務會計準則理事會（FASB），對於企業何時採用新準則提供替代方案將有損於可比性。惟國際會計準則理事會（IASB）認為，相較於 SFAS 141 之改變，國際財務報導準則第 3 號改變之幅度較小。此外，國際會計準則理事會（IASB）認為，國際會計準則第 27 號未提及對子公司控制性所有權權益變動之會計處理，且理事會希望企業能在國際會計準則第 27 號修正發布後儘快採用其規定。因此，國際會計準則理事會（IASB）保留 2005 年草案允許企業可選擇提早採用修訂之國際財務報導準則第 3 號之提案。

BC432 國際會計準則理事會（IASB）及美國財務會計準則理事會（FASB）亦作成修訂之準則應推延適用之結論。正如同與特定交易類型有關之大部分其他規定，追溯適用修訂之準則將不可行。

生效日以及互助個體間或僅依合約即達成合併之過渡規定

BC433 國際財務報導準則第 3 號將互助個體間或僅依合約即達成之合併排除於適用範圍

之外。於制定國際財務報導準則第 3 號時，國際會計準則理事會（IASB）決定，至其發布該等交易適用收購法之解釋性指引為止，該等合併應排除於適用範圍之外。修訂之國際財務報導準則第 3 號提供該指引。互助個體間之合併或僅依合約即達成之合併，其生效日與所有其他企業適用修訂之國際財務報導準則第 3 號之生效日相同。

BC434 基於國際財務報導準則第 3 號第 BC180 段所述之理由，國際會計準則理事會（IASB）之結論認為，對於僅涉及互助個體間或僅依合約即達成之合併，其過渡規定應推延適用。由於該等合併並不在國際財務報導準則第 3 號之適用範圍內，故其可能採用與國際財務報導準則第 3 號之規定不同的會計處理。國際財務報導準則第 3 號之過渡規定考量到企業過去可能採用不同方法以進行合併之會計處理。國際會計準則理事會（IASB）決議，該等交易之過渡規定應納入國際財務報導準則第 3 號對其他企業合併之過渡規定中。此外，國際會計準則理事會（IASB）之結論認為，過渡規定應提供企業須依之前對此類合併之會計處理之規定，持續分類之前的合併。此與推延調整法一致。這些規定係包含在修訂之國際財務報導準則第 3 號第 B68 及 B69 段之內容中。

發生於國際財務報導準則第3號（2008年修訂）生效日前之企業合併所產生或有對價之過渡規定

BC434A 於 2010 年 5 月發布之「國際財務報導準則之改善」，理事會處理了先前所察覺之企業合併中或有對價會計指引之衝突。先前所察覺之衝突與原依國際財務報導準則第 3 號(2004 年發布)處理之企業合併所產生或有對價之過渡規定有關。在 2008 年 1 月將其刪除之前，國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」第 3 段(c)、國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」第 4 段(c)及國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」*第 2 段(f)排除該等國際財務報導準則範圍內之或有對價約定。為允許收購者依國際財務報導準則第 3 號（2008 年修訂）之規定處理或有對價，理事會於企業合併計畫之第二階段刪除該等範圍例外。

BC434B 有些人將範圍例外之刪除解讀為國際會計準則第 39 號將適用於所有或有對價，包括收購日在國際財務報導準則第 3 號（2008 年修訂）適用日前之企業合併所產生之或有對價。惟此解讀與國際財務報導準則第 3 號（2008 年修訂）第 65 段之過渡規定不一致。

BC434C 因此，理事會將國際財務報導準則第 3 號（2004 年發布）第 32 至 35 段複製為國際財務報導準則第 3 號（2008 年修訂）第 65B 至 65E 段，並對國際財務報導準則

* 國際會計準則理事會(IASB)於 2009 年 11 月及 2010 年 10 月修正國際會計準則第 39 號之部分規定，並將該等規定移至國際財務報導準則第 9 號「金融工具」。國際財務報導準則第 9 號適用於國際會計準則第 39 號範圍內之所有項目。

第 7 號、國際會計準則第 32 號及國際會計準則第 39 號作一致之修改。理事會藉此闡明國際會計準則第 39 號之規定不適用於收購日在國際財務報導準則第 3 號（2008 年修訂）適用前之企業合併所產生之或有對價，並對此餘額如何處理提供指引。理事會認為該等修正將不會導致國際財務報導準則第 3 號與美國財務會計準則理事會（FASB）會計準則彙編（ASC）第 805 號議題「企業合併」（SFAS 141(R)「企業合併」）之規定分歧。

效益及成本

BC435 財務報表之目的係為提供關於企業財務狀況、績效及財務狀況改變之資訊，且該資訊有助於廣泛使用者制定經濟決策。惟該資訊所衍生之效益應大於提供之成本。效益及成本之評估實質上為判斷之過程。另外，成本未必須由得到利益者承擔。基於該等理由，難以對特定案例進行成本效益測試。於進行該判斷時，國際會計準則理事會（IASB）考量下列：

(a) 財務報表編製者發生之成本；

(b) 當資訊無法取得時，財務報表使用者發生之成本；

(c) 相較於使用者取得替代資訊所發生之成本，編製者提供資訊時之比較優勢；及

(d) 因改善財務報導而產生較佳經濟決策制定之利益。

於企業合併計畫之第二階段，國際會計準則理事會（IASB）亦考量修訂之國際財務報導準則第 3 號相對於國際財務報導準則第 3 號之成本及效益。

BC436 國際會計準則理事會（IASB）結論認為，修訂之國際財務報導準則第 3 號藉由整合國際財務報導準則及美國一般公認會計原則朝向共同高品質、可了解及可執行之企業合併會計準則，而有益於財務報表編製者及使用者。此舉改善全世界財務報表之可比性，且亦簡化及降低以國際財務報導準則及美國一般公認會計原則為基礎發布財務報表之企業的會計成本。

BC437 修訂之國際財務報導準則第 3 號建立在國際財務報導準則第 3 號所訂定之核心原則上。惟國際會計準則理事會（IASB）試圖改善提供予財務報表使用者資訊之可了解性、攸關性、可靠性及可比性之方式，如下所示：

(a) **範圍**

修訂之國際財務報導準則第 3 號適用範圍較國際財務報導準則第 3 號廣。按目前規定應採用收購法之企業於收購日後，可能為取得評價及處理無形資產

與商譽發生額外成本。惟國際會計準則理事會（IASB）認為，目前採用權益結合法之企業已備妥採用收購法之企業合併會計處理所需之許多資訊。於財務報表中表達此資訊可能需額外成本，例如查核成本，但對於管理階層而言，大部分之資訊已可取得。國際會計準則理事會（IASB）因而決議，改善可比性及忠實表達之利益大於企業可能發生之成本。

(b) **非控制權益**

修訂之國際財務報導準則第 3 號第 19 段提供財務報表編製者對每一企業合併得選擇以公允價值或以被收購者可辨認淨資產按非控制權益之比例，原始衡量非控制權益。第 BC209 至 BC221 段係討論對於應如何衡量非控制權益給予選擇之效益及成本。

(c) **或有對價**

修訂之國際財務報導準則第 3 號第 58 段規定，分類為負債且適用國際會計準則第 39 號*之或有對價應以公允價值再衡量（或該等適用國際會計準則第 37 號或其他國際財務報導準則之或有對價，應依該國際財務報導準則處理），分類為權益之或有對價無須再衡量。國際會計準則理事會（IASB）了解，收購日後再衡量或有對價之公允價值對編製者而言，產生額外成本。編製者在每一報導期間結束日，將須衡量該等約定之公允價值或需要取得外部評價。惟使用者已表示，在國際財務報導準則第 3 號規定下取得之資訊因不具時效性而無助益。故國際會計準則理事會（IASB）之結論認為，攸關性及忠實表達與提供使用者增額資訊之效益超過成本。

(d) **收購相關成本**

修訂之國際財務報導準則第 3 號第 53 段規定，收購者與企業合併相關所發生之成本應與企業合併分別處理。國際會計準則理事會（IASB）結論認為，此作法可改善提供予財務報表使用者資訊之可了解性。國際會計準則理事會（IASB）認為，此新規定對財務報表編製者並不會產生重大額外成本，因國際財務報導準則第 3 號第 67 段(d)已規定收購相關成本之揭露。

(e) **分階段達成之企業合併**

修訂之國際財務報導準則第 3 號規定收購日為所有取得資產、承擔負債及被收購者之非控制權益之單一衡量日。於分階段達成之企業合併中，收購者亦

* 國際會計準則理事會（IASB）於 2009 年 11 月及 2010 年 10 月修正國際會計準則第 39 號~~範圍內之資產分類與衡量之規定~~部分規定，並將該等規定移至國際財務報導準則第 9 號「金融工具」。國際財務報導準則第 9 號適用於國際會計準則第 39 號範圍內之所有~~資產。本段係討論國際財務報導準則何時發布之相關事項~~項目。

應再衡量其先前已持有被收購者權益之收購日公允價值，若因再衡量而產生任何利益或損失，則認列為損益。反之，國際財務報導準則第 3 號規定於分階段達成之企業合併，收購者應採用交易成本及每次交換交易當日之公允價值資訊以決定該交易相關之商譽金額，而分別處理每次交換交易。因此，先前作法規定應比較每次取得之個別投資成本與收購者持有被收購者可辨認資產及負債之權益之公允價值。國際會計準則理事會（IASB）結論認為，對分階段達成之企業合併之修訂作法將可改善所提供資訊之可了解性及攸關性，並降低此類交易之會計成本。

BC438 國際會計準則理事會（IASB）作成以下結論：修訂之國際財務報導準則第 3 號之指引並不會太過複雜。事實上，其刪除許多業界認為太過複雜、成本過高及不夠明確而成為不確定性及成本之來源的指引。此外，修訂之國際財務報導準則第 3 號並未引進新的會計方法，而係擴大使用眾所熟悉之收購法會計，其已廣泛運用並具有實質的經驗基礎。惟國際會計準則理事會（IASB）亦試圖藉由下列方式來降低採用修訂之國際財務報導準則第 3 號之成本：

(a) 規定特定資產及負債（例如與遞延所得稅及員工福利相關之資產及負債）繼續依目前會計準則而非公允價值衡量；

(b) 在國際會計準則理事會（IASB）於其負債計畫中重新綜合考量或有事項之會計處理之前，繼續於修訂之國際財務報導準則第 3 號中沿用國際財務報導準則第 3 號對企業合併所承擔或有負債之基本規定；及

(c) 規定推延適用修訂之國際財務報導準則第 3 號，而非追溯適用。

BC439 國際會計準則理事會（IASB）承認，依修訂之國際財務報導準則第 3 號所述之各步驟可能導致犧牲財務報表資訊改善之部分利益。惟國際會計準則理事會（IASB）之結論認為，因目前對於所有資產及負債採用公允價值衡量原則並規定推延適用所增加之複雜性及相關成本並不具有正當性。

財團法人
會計研究發展基金會
ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

附錄

其他國際財務報導準則結論基礎之修正

本附錄包含對其他國際財務報導準則結論基礎之必要修正，以確保國際財務報導準則第 3 號（2008 年修訂）與其他國際財務報導準則之相關修正一致。於修正之各段中，新增之內容加註底線標示，刪除之內容則以刪除線標示。

* * * * *

修訂之國際財務報導準則第 3 號於 2008 年發布時所包含於本附錄之修正內容，已納入 2008 年 1 月 10 日發布之國際財務報導準則第 2 號、第 4 號及第 5 號與國際會計準則第 36 號及第 38 號之結論基礎之內容。

僅供參考

反對意見

Mary E Barth、Robert P Garnett 及 John T Smith 之反對意見

DO1 Barth 教授、Garnett 先生及 Smith 先生反對發布國際財務報導準則第 3 號「企業合併」（2008 年修訂），其反對之理由列示如下。

非控制權益之衡量

DO2 Barth 教授及 Smith 先生不同意理事會決定對國際財務報導準則之衡量原則作出一項例外，允許收購者對每次企業合併自由選擇以被收購者可辨認淨資產按非控制權益之比例，衡量被收購者之非控制權益，而非以公允價值（本國際財務報導準則第 19 段）。

DO3 Barth 教授及 Smith 先生同意第 BC207 段所說明之衡量原則，即收購者應以收購日之公允價值認列所取得可辨認資產、所承擔負債及被收購者之非控制權益。第 BC209 段指出，理事會亦支持此原則，但仍決定允許一項例外。Barth 教授及 Smith 先生支持理事會認為應避免例外之觀點，因其違背原則基礎之準則，但也了解該等例外在充分合理之情況下是必要的。Barth 教授及 Smith 先生並不認為在此情況下，可自由選擇採用此原則之例外是合理的。

DO4 首先， Barth 教授及 Smith 先生為第 BC213 段提及理事會成員中認為非控制權益係能可靠衡量者。其次，Barth 教授及 Smith 先生認為，一致地衡量所有取得資產及承擔負債之利益大於進行該衡量涉及之成本。為說明在特定收購下關於成本大於利益之考量，Barth 教授及 Smith 先生將贊成基於成本或投入過高之前提下，提供該原則一項例外。此類例外不得自由選擇，但要求評估與收購相關之事實與情況。Barth 教授及 Smith 先生不同意理事會允許自由原則而非採用此類例外之決策。其尚不同意理事會不規定公允價值衡量之決策，即使取得之被收購者為上市公司，對上式公司而言衡量公允價值之成本幾乎是零。再者，無法以公允價值衡量非控制權益之結果為所收購之商譽並非以公允價值衡量。此規定除了為國際財務報導準則衡量原則之例外之外，還包括數個不可預期之影響（除商譽原始之會計處理）。理事會於第 BC217 及 BC218 段中承認這些影響。特別是，若商譽發生減損時將低估減損損失，且若收購者後續購買更多非控制權益，其權益相較於原始以公允價值衡量商譽，將減少更多。此外，根據幕僚研究指出，提供該選擇僅對少數收購者有益，因為大部分收購皆取得被收購者之 100%權益。綜上所述，若此類收購者後續商譽發生減損或取得更多非控制權益，收購者將會因為異常會計處理結果而導致利益之減少。

財團法人
會計研究發展基金會
ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

DO5 Barth 教授及 Smith 先生同意理事會之觀點，如第 BC210 段所述，即允許企業選擇不同會計方法將損及可比性。其不同意理事會不支持單一方法之決策，特別是與國際財務報導準則之衡量原則一致之方法。惟 Barth 教授及 Smith 先生不同意理事會之下列看法：對國際財務報導準則進行其他修改之利益大於允許取得低於 100% 被收購者權益之收購者自由選擇有關收購之會計處理所產生之不利。雖然 Barth 教授及 Smith 先生同意對國際財務報導準則第 3 號進行其他修改，但其認為這些改變不如擁有一致的衡量原則重要。

DO6 除改善企業合併之會計處理外，企業合併計畫之主要目標係為完成國際財務報導準則第 3 號及 SFAS 141（2007 年修訂）「企業合併」（亦即 SFAS 141(R)）之趨同。Barth 教授及 Smith 先生極力支持此目標。理事會決定對非控制權益之衡量原則提供例外，與 SFAS 141(R)產生分歧。美國財務會計準則理事會（FASB）及國際會計準則理事會（IASB）為使國際財務報導準則其他方面完成趨同而適時妥協，其中美國財務會計準則理事會（FASB）對其準則進行若干修改，以便與國際財務報導準則第 3 號（2004 年發布）一致。Barth 教授及 Smith 先生認為，理事會對此特定議題妥協將降低趨同之重要性，建立了當兩理事會無法達成共識時開放選擇之先例，且可能顯示長期以來完全趨同之目標可能無法達成。此為對該決策之特殊考量，若理事會支持此原則優先於美國財務會計準則理事會（FASB）之答覆，則自由選擇會計方法存在固有之可比性成本且該例外產生之利益可能極小。

DO7 Garnett 先生反對本國際財務報導準則之發布係因 Garnett 先生不同意本準則對非控制權益制定之衡量原則，亦不同意該原則允許例外。雖然他認為該例外所允許之會計處理係適當，惟採用不同會計方法即降低財務報表之可比性。

DO8 Garnett 先生認為，應用收購者應以收購日公允價值衡量企業合併組成部分（包括非控制權益）之衡量原則導致不僅認列歸屬於收購者之購買商譽作為收購交易之結果，亦認列歸屬於被收購者非控制權益之商譽。此通常稱為「全部商譽」法。

DO9 Garnett 先生認為，商譽與其他資產不同，因其無法個別辨認或直接衡量。購買之商譽為彙總國際財務報導準則所規定認列與衡量例外（例如員工福利計畫及遞延所得稅）影響之計算及用於評估該業務整體價值之換入價格與所取得個別資產及負債之評價結果間之差異所產生之殘值。

DO10 Garnett 先生提及，在前一版國際財務報導準則第 3 號（2004 年發布）對商譽之「母公司方法」係藉由計算母公司為取得被收購者所支付對價之公允價值與母公司持有被收購者可辨認淨資產之公允價值之差額以衡量商譽，此作法可避免前述之疑慮。因此，購買之商譽係隱含於收購交易中之金額，其排除歸屬於非控制權益之商譽。此方法可以產生更可靠之衡量，因其係立基於通常能可靠衡量之購買對價，且其充分反映非控制權益並非參與收購交易之一方。

分階段達成之企業合併

DO11　Garnett 先生不同意在分階段達成之企業合併中規定以公允價值再衡量先前已持有之被收購者權益並將其影響認列為損益（本國際財務報導準則第 42 段），因該投資並非交換交易之一部分。Garnett 先生同意，取得控制係代表從投資會計處理到編入合併財務報表之重大經濟事項。惟先前之投資並未處分。於現行國際財務報導準則之規定下，成本法、備供出售及權益法投資之利益及損失僅於該投資處分時（而非減損），始認列為損益。Garnett 先生希望將該等再衡量之影響認列為其他綜合損益中一項個別組成部分，而非認列為損益。

僅供參考

目錄

段　次

國際財務報導準則第 3 號
企業合併

釋例

反向收購 IE1–IE5

計算移轉對價之公允價值 IE4–IE5

衡量商譽 IE6

20X6 年 9 月 30 日之合併財務狀況表 IE7–IE8

每股盈餘 IE9–IE10

非控制權益 IE11–IE15

可辨認無形資產 IE16–IE44

行銷相關之無形資產 IE18–IE22

客戶相關之無形資產 IE23–IE31

藝術相關之無形資產 IE32–IE33

合約基礎之無形資產 IE34–IE38

科技基礎之無形資產 IE39–IE44

非控制權益之衡量 IE44A–IE44J

非控制權益之衡量（包括特別股） IE44B–IE44E

第一類變化 IE44F–IE44G

第二類變化 IE44H–IE44J

廉價購買利益 IE45–IE49

衡量期間 IE50–IE53

決定何者為企業合併交易之一部分 IE54–IE71

既存關係之結清 IE54–IE57

給予員工之或有給付 IE58–IE60

僅供參考

替代性報酬 **IE61–IE71**

揭露規定 **IE72**

附錄

其他國際財務報導準則指引之修正

國際財務報導準則第 3 號（2008 年修訂）與 SFAS 141(R)之比較對照表

僅供參考

國際財務報導準則第 3 號「企業合併」

釋例

本釋例附於國際財務報導準則第 3 號，但非屬其一部分。

反向收購

例示應用國際財務報導準則第 3 號第 B19 至 B27 段認列反向收購之結果。

IE1　本釋例係說明反向收購之會計處理。於本例中，B 公司（法律上子公司）於 20X6 年 9 月 30 日以反向收購之方式，收購 A 公司（發行權益工具之公司，故為法律上母公司）。本釋例不考慮所得稅影響之會計處理。

IE2　A 公司及 B 公司於企業合併前之財務狀況表如下：

	A 公司 （法律上母公司， 會計上被收購者） **CU***	**B 公司** （法律子公司， 會計上收購者） **CU**
流動資產	500	700
非流動資產	1,300	3,000
資產總額	1,800	3,700
流動負債	300	600
非流動負債	400	1,100
負債總額	700	1,700
股東權益		
保留盈餘	800	1,400
發行之權益		
普通股 100 股	300	
普通股 60 股		600
股東權益總額	1,100	2,000
負債及股東權益總額	1,800	3,700

IE3　本釋例亦採用下列資訊：

* 於本釋例中，貨幣金額係稱為「貨幣單位(CU)」。

財團法人 會計研究發展基金會 ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

(a) 20X6 年 9 月 30 日，A 公司以其發行之 2.5 股交換 B 公司普通股 1 股，B 公司所有股東皆交換其持有 B 公司之股份。故 A 公司發行 150 股普通股以交換 B 公司全部之 60 股普通股。

(b) B 公司每股普通股於 20X6 年 9 月 30 日之公允價值為 CU40，A 公司每股普通股於同日之公開市場報價為 CU16。

(c) A 公司於 20X6 年 9 月 30 日之可辨認資產及負債之公允價值，除非流動資產之公允價值為 CU1,500 外，其餘均與帳面金額相同。

計算移轉對價之公允價值

IE4 由於 A 公司（法律上母公司，會計上被收購者）發行 150 股普通股，因此 B 公司之股東擁有合併後個體已發行股份之 60%（即已發行股份 250 股中之 150 股），其餘 40%之股份則為 A 公司股東所持有。若該企業合併係由 B 公司額外發行股份予 A 公司股東以交換其持有 A 公司普通股之形式進行，則 B 公司應發行普通股 40 股以維持其於合併後個體中相同所有權權益之比例。B 公司股東將因而持有 B 公司發行股份 100 股中之 60 股—亦即持有合併後個體 60%之股份。因此，B 公司有效移轉對價及集團持有 A 公司權益之公允價值為 CU1,600（每股公允價值為 CU40 之 40 股）。

IE5 有效移轉對價之公允價值須基於最可靠之衡量基礎。於本例中，A 公司股份之公開市場報價，相較於 B 公司股份之估計公允價值，提供更可靠之基礎以衡量有效移轉對價。故對價之衡量應以 A 公司股份之市場價格計算—每股公允價值為 CU16 之 100 股。

衡量商譽

IE6 商譽係以有效移轉對價（集團持有 A 公司之權益）之公允價值超過 A 公司已認列之可辨認資產及負債之差額衡量，其計算如下：

	CU	CU
有效移轉對價		1,600
A 公司可辨認資產及負債之已認列價值		
流動資產	500	
非流動資產	1,500	
流動負債	(300)	
非流動負債	(400)	(1,300)
商譽		300

20X6年9月30日之合併財務狀況表

IE7　企業合併後之合併財務狀況表如下：

	CU
流動資產 [CU700＋CU500]	1,200
非流動資產 [CU3,000＋CU1,500]	4,500
商譽	300
資產總額	6,000
流動負債 [CU600＋CU300]	900
非流動負債 [CU1,100＋CU400]	1,500
負債總額	2,400
股東權益	
保留盈餘	1,400
發行權益	
普通股 250 股 [CU600＋CU1,600]	2,200
股東權益總額	3,600
負債及股東權益總額	6,000

IE8　合併財務報表中認列為發行權益之金額（CU2,200）係由法律上子公司企業合併前之發行權益（CU600）加計有效移轉對價之公允價值（CU1,600）所決定。惟合併財務報表中呈現之權益結構（即所發行權益之數量及種類）必須反映法律上母公司之權益結構，包括法律上母公司為進行合併而發行之權益。

每股盈餘

IE9　假設 B 公司截至 20X5 年 12 月 31 日止之年度期間之盈餘為 CU600，而截至 20X6 年 12 月 31 日止之年度期間之合併盈餘為 CU800。另亦假設截至 20X5 年 12 月 31 日止之年度期間及 20X6 年 1 月 1 日開始至 20X6 年 9 月 30 日反向收購日止之期間，B 公司所發行之普通股數量並未變動。截至 20X6 年 12 月 31 日止之年度期間每股盈餘計算如下：

自 20X6 年 1 月 1 日至收購日止之期間視為流通在外之股數（即 A 公司（法律上母公司、會計上被收購者）於反向收購中所發行之普通股股數）	150
自收購日至 20X6 年 12 月 31 日流通在外股數	250
流通在外普通股加權平均股數 [(150 × 9/12)＋(250 × 3/12)]	175

每股盈餘[800/175]	CU4.57

IE10 截至 20X5 年 12 月 31 日止之年度期間之重編每股盈餘為 CU4.00（其計算係以 B 公司之盈餘 600 除以 A 公司於反向收購中所發行之普通股股數(150)）。

非控制權益

IE11 假設其他事實同上，惟 B 公司 60 股普通股中僅交換 56 股。因 A 公司以其發行之 2.5 股交換 B 公司普通股 1 股，故在此假設情況下，A 公司僅須發行 140 股（而非 150 股）。因此，B 公司股東持有合併後個體已發行股份之 58.3%（即已發行股份 240 股中之 140 股）。為取得 A 公司（會計上被收購者）而移轉對價之公允價值之計算，係假設該合併係由 B 公司額外發行普通股予 A 公司股東以交換其持有 A 公司普通股之形式進行。此乃因 B*公司為會計上收購者，而國際財務報導準則第 3 號第 B20 段規定收購者應衡量為取得會計上被收購者而支付之對價。

IE12 於計算 B 公司應發行之股數時，非控制權益係排除於該計算之外。多數股東持有 56 股 B 公司股票。為維持 58.3%之權益，B 公司應額外發行 40 股。屆時多數股東將持有 B 公司 96 股已發行股份中之 56 股，因而達合併後個體之 58.3%。因此，為取得 A 公司（會計上被收購者）而移轉對價之公允價值為 CU1,600（即每股公允價值為 CU40 之 40 股）。此與 B 公司股東將其持有之全部股份 60 股皆用以交換之金額相同。若 B 公司之部分股東未參與換股，集團持有 A 公司（會計上被收購者）權益所認列之金額並不會改變。

IE13 非控制權益係以 B 公司全部 60 股股份中，未用以交換 A 公司股份之 4 股來表達。因此，非控制權益為 6.7%。非控制權益應反映 B 公司（法律上子公司）淨資產於合併前帳面金額非控制股東持有之比例（權益份額）。故合併財務狀況表須調整以顯示佔 B 公司淨資產合併前帳面金額 6.7%之非控制權益(即 CU134 或 CU2,000 之 6.7%)。

IE14 反映非控制權益之 20X6 年 9 月 30 日合併財務狀況表如下所示：

	CU
流動資產 [CU700＋CU500]	1,200
非流動資產 [CU3,000＋CU1,500]	4,500
商譽	300
資產總額	6,000
流動負債 [CU600＋CU300]	900

* 譯者註：此處所指應係 B 公司，惟其原文誤植為 A 公司。

非流動負債 [CU1,100＋CU400]	1,500
負債總額	2,400
股東權益	
保留盈餘 [CU1,400 × 93.3%]	1,306
發行權益	
普通股 240 股 [CU560＋CU1,600]	2,160
非控制權益	134
股東權益總額	3,600
負債及股東權益總額	6,000

IE15 非控制權益 CU134 包含兩個組成部分：其一為收購前會計上收購者保留盈餘中非控制權益股份之重分類（CU1,400 × 6.7%或 CU93.80）；另一組成部分為會計上收購者發行權益中非控制權益股份之重分類（CU600 × 6.7%或 CU40.20）。

可辨認無形資產

例示應用國際財務報導準則第 3 號第 10 至 14 及 B31 至 B40 段之結果。

IE16 下列為企業合併所取得可辨認無形資產之釋例，其中部分釋例可能具有除無形資產以外之資產特性。收購者應依該等資產之實質進行會計處理。以下釋例並非納入所有可能之情況。

IE17 辨認為具有合約基礎之無形資產係由合約或其他法定權利所產生，而被認定為非合約基礎之無形資產則非由合約或其他法定權利所產生，但其可分離。辨認為具有合約基礎之無形資產可能亦可分離，但可分離性並非一項資產符合合約或法定條件之必要因素。

行銷相關之無形資產

IE18 行銷相關之無形資產主要用於產品或勞務之行銷或推廣。行銷相關之無形資產之例子包括：

類別	基礎
商標、貿易名稱、服務標章、團體標章及認證標章	合約性質
商品外觀（獨特之顏色、形狀或包裝設計）	合約性質
報紙刊頭	合約性質
網際網路之網域名稱	合約性質
非競爭性合約	合約性質

商標、貿易名稱、服務標章、團體標章及認證標章

IE19 商標係交易時用於標明產品來源及辨別該產品與其他產品之字詞、名稱、符號或其他圖案。服務標章則係辨認及區別服務之來源，而非產品。團體標章係用於辨別集團成員之產品或勞務。認證標章為證明產品或勞務之地區來源或其他特性。

IE20 商標、貿易名稱、服務標章、團體標章及認證標章可透過向政府機關註冊、持續用於商業活動或以其他方式而受法律之保護。若企業合併取得之商標或其他標誌係透過註冊或其他方式而受法律之保護，則其即為符合合約或法定條件之無形資產。另外，企業合併取得之商標或其他標誌若符合可分離性條件（通常會符合），可與商譽分別認列。

IE21 *品牌*及*品牌名稱*之用語，通常係商標或其他標誌之同義詞，但品牌係一般行銷用語，該用語通常表示一組互補性資產，例如商標（或服務標章）及其相關之貿易名稱、配方、處方及專業技術。若組成該組合之資產具類似之耐用年限，國際財務報導準則第 3 號並未禁止企業將一組互補性無形資產（通常稱為品牌）與商譽分別認列為單一資產。

網際網路之網域名稱

IE22 網際網路之網域名稱為獨特之文字及數字組成之名稱，係用於辨認特定數值之網路位址。註冊網域名稱可於註冊期間內將該名稱與網際網路上指定之電腦建立關聯。網域名稱之註冊可展期。企業合併所取得之註冊網域名稱符合合約或法定條件。

客戶相關之無形資產

IE23 客戶相關之無形資產之例子包括：

類別	基礎
客戶名單	非合約性質
訂單或生產積壓訂單	合約性質
客戶合約及相關之客戶關係	合約性質
非合約性質之客戶關係	非合約性質

客戶名單

IE24 客戶名單包括客戶之資訊，例如其姓名及聯絡資訊。客戶名單亦可能以資料庫之形式呈現，包括客戶相關之其他資訊，例如其訂購紀錄及統計資訊。客戶名單通常並非來自於合約或其他法定權利。惟客戶名單常可透過租賃或交換之方式取得。因此，企業合併所取得之客戶名單通常符合可分離性條件。

財團法人
會計研究發展基金會
ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

訂單或生產積壓訂單

IE25　訂單或生產積壓訂單係因合約而產生，例如購買或銷售訂單。企業合併所取得之訂單或生產積壓訂單符合合約或法定條件，即使該等訂單可取消。

客戶合約及相關之客戶關係

IE26　若企業係透過合約建立客戶關係，則該等客戶關係來自合約性質之權利。因此，企業合併所取得之客戶合約及相關之客戶關係符合合約或法定條件，即使保密條款或其他合約條款禁止該合約與被收購者分別出售或移轉。

IE27　客戶合約及相關之客戶關係可能代表兩項不同之無形資產。其耐用年限及該兩項資產經濟利益之消耗型態可能不同。

IE28　若下列條件符合時：(a)企業擁有關於客戶之資訊並定期與該客戶取得聯繫；及(b)客戶有能力直接與企業聯繫，則企業與其客戶間即存在客戶關係。若企業過去實務曾與客戶訂定合約，則不論收購日時是否存在該合約，客戶關係即符合合約或法定條件。客戶關係亦可能透過合約以外之方式而產生，例如透過銷售或服務代表之定期聯繫。

IE29　如 IE25 所述，訂單或生產積壓訂單係因合約而產生，例如購買或銷售訂單，因而視為合約性權利。故若企業係透過此類合約而建立客戶關係，該等客戶關係亦因合約性權利而產生，因此符合合約或法定條件。

釋例

IE30　下列釋例係說明企業合併所取得客戶合約及客戶關係無形資產之認列：

(a)　收購公司（以下簡稱 AC）於 20X5 年 12 月 31 日以企業合併之方式取得標的公司（以下簡稱 TC）。TC 持有須供貨予客戶（以下簡稱 C）之五年期協議。TC 及 AC 皆認為 C 於現存合約到期後，會將該協議展期。而該協議不可分離。

不論該協議是否可取消，皆符合合約或法定條件。除此之外，因 TC 係透過合約而與其客戶 C 建立關係，故不僅該協議本身符合合約或法定條件，尚包括 TC 與 C 之客戶關係亦符合合約或法定條件。

(b)　AC 於 20X5 年 12 月 31 日以企業合併之方式取得 TC。TC 係分別於兩條業務線製造產品：運動用品及電子產品。C 自 TC 購買運動用品及電子產品。TC 與 C 訂有合約而成為提供 C 運動用品之獨家供貨商，惟並未與 C 訂定供應電子產品之合約。TC 及 AC 皆認為 TC 與 C 之間僅存在一種整體之客戶關係。

成為 C 運動用品獨家供貨商之合約，不論其是否可取消，皆符合合約或法定條件。除此之外，因 TC 係透過合約與 C 建立客戶關係，故其與 C 之客戶關

係符合合約或法定條件。因 TC 與 C 僅有一項之客戶關係，故此客戶關係之公允價值涵蓋 TC 與 C 之關係間有關運動用品及電子產品之假設。惟若 AC 認為 TC 與 C 之間對於運動用品及對於電子產品之客戶關係乃各自獨立，則 AC 應評估對於電子產品之客戶關係是否符合可辨認為無形資產之可分離性條件。

(c) AC 於 20X5 年 12 月 31 日以企業合併之方式取得 TC。TC 與其客戶間之業務僅透過購買及銷售訂單。於 20X5 年 12 月 31 日，TC 積壓之客戶訂購單來自其 60%之客戶，其中所有客戶皆為經常性客戶。TC 其餘 40%之客戶亦為經常性客戶。惟 TC 於 20X5 年 12 月 31 日與其餘 40%之客戶並無未履行之訂購單或其他合約。

不論該等訂購單是否可取消，來自 TC60%客戶之訂購單應符合合約或法定條件。此外，因 TC 已透過合約與其 60%之客戶建立關係，故不僅該訂購單符合合約或法定條件，TC 之客戶關係亦符合合約或法定條件。因 TC 過去實務曾與其餘 40%之客戶訂定合約，故 TC 與該等客戶間之關係亦透過合約性質之權利而產生，因而符合合約或法定條件；即使 TC 與該等客戶間在 20X5 年 12 月 31 日並未簽訂合約。

(d) AC 於 20X5 年 12 月 31 日以企業合併之方式取得 TC，TC 為保險公司。TC 持有一組一年期之汽車保險合約，該合約可由保單持有人取消。

因 TC 係透過保險合約與保單持有人建立關係，因此其與保單持有人之客戶關係符合合約或法定條件。國際會計準則第 36 號「資產減損」及國際會計準則第 38 號「無形資產」亦適用客戶關係之無形資產。

非合約性質之客戶關係

IE31 企業合併取得之客戶關係若非因合約而產生，可能因其可分離而仍可辨認。相同或類似資產之交換交易若顯示其他個體已出售或移轉某特定類型之非合約性質客戶關係，則該等交易可提供非合約性質客戶關係可分離之證據。

藝術相關之無形資產

IE32 藝術相關之無形資產之例子包括：

類別	基礎
戲劇、歌劇及芭蕾	合約性質
書籍、雜誌、報紙及其他文學作品	合約性質
音樂作品，例如作曲、歌詞及廣告詞	合約性質
照片與圖像	合約性質

影音素材，包括動畫、電影、音樂影帶及電視節目	合約性質

IE33 企業合併所取得之藝術相關資產若係因合約或法定權利（例如著作權）而產生，即可辨認。持有人可透過轉讓而全部移轉著作權或透過授權協議而部分移轉著作權。若著作權無形資產及其相關轉讓或授權協議具類似之耐用年限，則收購者即可將該等資產認列為單一資產。

合約基礎之無形資產

IE34 合約基礎之無形資產代表因合約性質之協定所產生權利之價值。客戶合約為合約基礎無形資產之一種類型。若合約之條款導致負債發生時（例如，若營業租賃或客戶合約之條款相對於市場條款較不利時），收購者應認列為企業合併承擔之負債。合約基礎之無形資產之例子包括：

類別	基礎
授權、權利金及中止協議	合約性質
廣告、建築、管理、服務或供貨合約	合約性質
租賃協議（不論被收購者為承租人或出租人）	合約性質
建造許可	合約性質
特許權協議	合約性質
營運及廣播權	合約性質
服務合約，例如抵押服務合約	合約性質
聘雇合約	合約性質
使用權，例如鑿井、水、領空、伐木及路線授權	合約性質

服務合約，例如抵押服務合約

IE35 金融資產之服務合約為合約基礎無形資產之一種類型。雖然所有標的金融資產皆須服務，但若服務符合下列條件之一即可成為一項個別資產（或負債）：

(a) 藉由資產出售或證券化而將服務保留，使其以合約之性質與標的金融資產分離；

(b) 透過個別購買及承擔服務。

IE36 若企業合併取得包含服務之抵押貸款、信用卡應收款或其他金融資產，因其固有服務權利之公允價值係納入所取得金融資產之公允價值衡量中，故該等服務權利為不可分離之無形資產。

聘雇合約

IE37 自雇主之角度而言，若該等合約之價格相對於市場條款有利時，聘雇合約為有利

合約，故為合約基礎無形資產之一種類型。

使用權

IE38 使用權包括鑿井、水、空氣、伐木及路線授權。部分使用權為合約基礎之無形資產而應與商譽分別處理。其他使用權可能具有形資產之特性而非無形資產。收購者應依使用權之性質而對其進行會計處理。

科技基礎之無形資產

IE39 科技基礎之無形資產之例子包括：

類別	基礎
專利技術	合約性質
電腦軟體及光罩著作	合約性質
非專利技術	非合約性質
資料庫，包括產權檔案庫	非合約性質
營業秘密，例如秘密配方、流程及處方	合約性質

電腦軟體及光罩著作

IE40 企業合併所取得受法律保護之電腦軟體及程式格式，例如專利權或著作權，係符合可辨認為無形資產之合約或法定條件。

IE41 光罩著作係以印刷模板或積體電路之形式，永久儲存於唯讀記憶晶片之軟體。光罩著作可能受法律保護。企業合併所取得受法律保護之光罩著作係符合可辨認為無形資產之合約或法定條件。

資料庫，包括產權檔案

IE42 資料庫為資訊之集合，通常以電子形式儲存（例如儲存於電腦磁碟或檔案）。包括著作者原始作品之資料庫可能受著作權之保護。企業合併所取得受著作權保護之資料庫係符合合約或法定條件。惟資料庫通常包括企業在正常營運中所產生之資訊（例如客戶名單）或特殊資訊（例如科學數據或信用資訊）。未受著作權保護之資料庫通常能以其全部或部分進行交換、授權或出租等。因此，即使來自資料庫之未來經濟效益並非因法律權利而產生，企業合併所取得之資料庫仍符合可分離性條件。

IE43 產權檔案係包括影響特定地理區域各片土地所有權之所有事項之歷史紀錄。產權檔案資產之全部或部分可於交換交易中買賣或授權。因此，企業合併所取得之產權檔案資產係符合可分離性條件。

財團法人 會計研究發展基金會 ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

營業秘密，例如秘密配方、流程及處方

IE44 營業秘密為「(a)因未被眾所皆知而產生之實際或潛在之獨立經濟價值；及(b)於該情況下須作合理之努力以保持其秘密，包括配方、範本、處方、編譯、程式、設備、方法、技術或流程等資訊。」*若企業合併所取得營業秘密產生之未來經濟效益受法律保護，則該資產符合合約或法定條件。否則，僅於企業合併所取得之營業秘密符合可分離性條件時，該營業秘密始可辨認；實際情況很可能即是如此。

非控制權益之衡量

例示應用國際財務報導準則第 3 號第 19 段之結果。

IE44A 下列釋例係說明於企業合併收購日時，非控制權益組成部分之衡量。

非控制權益之衡量（包括特別股）

IE44B TC 已發行 100 股分類為權益之特別股。該等特別股之名目價值為每股 CU1。該等股份給予其持有者特別股利（優先於支付給普通股持有者之股利）之權利。於 TC 清算時，特別股之持有者有權收取每股 CU1 之金額可供分配之資產（優先於普通股之持有者）。特別股之持有者於清算時並無其他更多權利。

IE44C AC 取得 TC 之所有普通股。此收購賦予 AC 對 TC 之控制。該等特別股之收購日公允價值為 CU120。

IE44D 國際財務報導準則第 3 號第 19 段敘明，對每一企業合併，收購者應於收購日以公允價值或現時所有權工具對被收購者可辨認淨資產之已認列金額所享有之比例，衡量被收購者非控制權益組成部分中，為現時所有權權益且其持有者有權於清算發生時按比例享有企業淨資產者。非控制權益之所有其他組成部分應以其收購日公允價值予以衡量，除非國際財務報導準則規定其他衡量基礎。

IE44E 與 TC 特別股有關之非控制權益並不符合國際財務報導準則第 3 號第 19 段中衡量選擇之規定，因其並未使其持有者有權於清算發生時按比例享有企業淨資產。收購者應以特別股之收購日公允價值 CU120 衡量之。

第一類變化

IE44F 假設於 TC 清算時，該等特別股使其持有者有權收取可供分配資產之某一比例。該等特別股之持有者與普通股之持有者於清算發生時，享有相同權利及順位。假設該等特別股之收購日公允價值現為 CU160，且歸屬於特別股之 TC 可辨認淨資產

* Melvin Simensky 及 Lanning Bryer，「智慧財產於商業交易中之新角色」，(John Wiley & Sons 出版，紐約，1998 年)，第 293 頁。

已認列金額之比例為 CU140。

IE44G　該等特別股符合國際財務報導準則第 3 號第 19 段中衡量選擇之規定。AC 能選擇以收購日公允價值 CU160 或以特別股對被收購者可辨認淨資產之已認列金額所享有之比例 CU140，衡量該等特別股。

第二類變化

IE44H　另假設 TC 已發行股票選擇權作為對其員工之酬勞。該等股票選擇權係分類為權益並於收購日既得，其並不代表現時所有權權益且未使其持有者有權於清算發生時享有 TC 淨資產之某一比例。依國際財務報導準則第 2 號「股份基礎給付」之規定，該等股票選擇權之市價基礎衡量於收購日為 CU200。此等股票選擇權於收購日並未失效，且 AC 並未替代該等股票選擇權。

IE44I　國際財務報導準則第 3 號第 19 段規定此等股票選擇權應以其收購日公允價值衡量，除非國際財務報導準則規定其他衡量基礎。國際財務報導準則第 3 號第 30 段敘明收購者應依國際財務報導準則第 2 號規定之方法，衡量與股份基礎給付交易相關之權益工具。

IE44J　收購者以該等股票選擇權之市價基礎衡量 CU200 衡量與其相關之非控制權益。

廉價購買利益

例示應用國際財務報導準則第 3 號第 32 至 36 段認列與衡量廉價購買利益之結果。

IE45　下列為認列廉價購買利益之企業合併會計處理之釋例。

IE46　AC 於 20X5 年 1 月 1 日以現金 CU150 換取 TC 權益之 80%，TC 為非公開發行企業。因 TC 之原業主須於特定日期前處分其對 TC 之投資，故其並無足夠時間向多組潛在買方銷售 TC。AC 之管理階層依國際財務報導準則第 3 號之規定，原始衡量收購日時所取得可單獨認列之可辨認資產及承擔之負債。可辨認資產衡量為 CU250，而承擔之負債衡量為 CU50。AC 聘任一位獨立顧問，其決定 TC 之 20% 非控制權益之公允價值為 CU42。

IE47　TC 可辨認淨資產之金額（CU200，其計算係 CU250−CU50）超過移轉對價之公允價值加 TC 非控制權益之公允價值之合計數。因此，AC 複核其用於辨認及衡量取得資產及承擔負債之程序，以衡量 TC 非控制權益及移轉對價之公允價值。複核過後，AC 認為該等程序及產生之衡量結果應屬適當。AC 衡量其購買 80%權益之利益如下：

CU

取得之可辨認淨資產之金額（CU250−CU50）		200
減：AC 為取得 TC 80%權益所移轉對價之公允價值；加	150	
TC 非控制權益之公允價值	42	
		192
廉價購買 80%權益之利益		8

IE48 AC 應於其合併財務報表中記錄其收購 TC，如下所示：

	CU	CU
借：取得之可辨認淨資產	250	
貸：現金		150
貸：承擔之負債		50
貸：廉價購買利益		8
貸：權益—TC 之非控制權益		42

IE49 若收購者選擇以被收購者之可辨認淨資產按非控制權益之權益份額為基礎，衡量 TC 之非控制權益，則所認列非控制權益之金額應為 CU40（CU200 × 0.20）。廉價購買利益應為 CU10（CU200−（CU150＋CU40））。

衡量期間

例示應用國際財務報導準則第 3 號第 45 至 50 段之結果。

IE50 若企業合併之原始會計處理於合併發生之財務報導期間結束日前尚不完整，國際財務報導準則第 3 號第 45 段規定收購者應於其財務報表中認列尚未完成會計處理項目之暫定金額。於衡量期間，收購者應認列暫定金額之必要調整，以反映所取得之收購日已存在事實與情況之新資訊（若該事實與情況於收購日已得知，將影響收購日已認列金額之衡量）。國際財務報導準則第 3 號第 49 段規定收購者應認列暫定金額之調整，視同企業合併之會計處理已於收購日完成。衡量期間所作之調整不計入損益。

IE51 假設 AC 於 20X7 年 9 月 30 日收購 TC。AC 對其合併所取得之一項不動產、廠房及設備尋求獨立之評價，且該評價於 AC 通過發布其截至 20X7 年 12 月 31 日之年度財務報表前尚未完成。於其 20X7 年年度財務報表中，AC 認列資產之暫定公允價值為 CU30,000。於收購日時，該不動產、廠房及設備項目之剩餘耐用年限為五年。收購日五個月後，AC 取得該項目之獨立評價，其估計該資產於收購日之公允價值為 CU40,000。

IE52 AC 於其截至 20X8 年 12 月 31 日之年度財務報表中，追溯重編前一年度（20X7 年）之資訊如下：

(a) 不動產、廠房及設備於 20X7 年 12 月 31 日之帳面金額為增加 CU9,500。此調整金額之衡量係以對收購日公允價值之調整金額 CU10,000，減除按該資產於收購日即以公允價值認列而自該日起所應補提之折舊費用（三個月之折舊費用為 CU500）。

(b) 商譽於 20X7 年 12 月 31 日之帳面金額減少 CU10,000。

(c) 20X7 年之折舊費用增加 CU500。

IE53 依國際財務報導準則第 3 號第 B67 段之規定，AC 應揭露：

(a) 於其 20X7 年度財務報表中，因尚未取得不動產、廠房及設備之評價結果而未完成之企業合併原始會計處理。

(b) 於其 20X8 年度財務報表中，於當期報導期間已認列暫定價值之調整金額及說明。因此，AC 揭露下列資訊：追溯調整 20X7 年比較資訊，其中不動產、廠房及設備項目於收購日之公允價值增加 CU9,500，相對地，商譽減少 CU10,000 及折舊費用增加 CU500。

決定何者為企業合併交易之一部分

既存關係之結清

例示應用國際財務報導準則第 3 號第 51、52 及 B50 至 B53 段之結果。

IE54 AC 按一份五年期供貨合約，以固定之費率向 TC 購買電子組件。於目前情況下，合約所訂之固定費率相較於 AC 向其他供應商購買類似電子組件之價格更高。供貨合約允許 AC 於原始五年期間結束前終止該合約，惟須支付 CU600 萬之罰金。此份供貨合約之期間尚餘三年，AC 支付 CU5,000 萬收購 TC，該金額係基於其他市場參與者願意支付購買 TC 之公允價值。

IE55 TC 之全部公允價值中包含與 AC 所訂供貨合約之公允價值 CU800 萬。CU800 萬係由兩個部分所組成，其中 CU300 萬代表「與市場相當」之部分，因為此部分之訂價與相同或類似項目（銷售努力、客戶關係等）之現時市場交易之定價係可比；另外 CU500 萬代表對 AC 不利之訂價，因其超過類似項目之現時市場交易之價格。TC 並無與該供貨合約相關之其他可辨認資產或負債，且 AC 於企業合併前並未認列任何與該供貨合約相關之資產或負債。

IE56 於本例中，AC 產生與企業合併分別之 CU500 萬損失（亦即合約所載之結清金額

財團法人 會計研究發展基金會 ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

與合約對收購者之不利金額中之較低者）。合約中「與市場相當」之部分 CU300 萬則為商譽之一部分。

IE57 AC 是否曾於其財務報表中認列與既存關係相關之金額，將影響有效結清該關係所認列之利益或損失。假定國際財務報導準則已規定 AC 於企業合併前應認列對該供貨合約之負債 CU600 萬。於此情況下，AC 應於收購日將 CU100 萬之合約結清利益認列為損益（衡量該合約之損失 CU500 萬減先前認列之損失 CU600 萬）。換言之，AC 實際上係以 CU500 萬結算已認列之負債 CU600 萬，故產生 CU100 萬之利益。

給予員工之或有給付

例示應用國際財務報導準則第 3 號第 51、52、B50、B54 及 B55 段之結果。

IE58 TC 指派一位候選人作為新任執行長並簽訂十年之合約。該合約規定，若該合約到期前 TC 被收購，則 TC 支付 CU500 萬予該名候選人。八年後，AC 收購 TC。該名執行長於收購日仍在職，且根據現存合約將收取額外之補償。

IE59 於本釋例中，TC 於合併協商開始前，即已達成聘雇協議；且該協議之目的係為取得執行長之勞務。故而，無法證明該協議之安排主要係為提供利益予 AC 或合併後個體。因此，支付 CU500 萬之負債應包含於收購法之適用中。

IE60 於其他情況下，TC 可能於企業合併協商期間，在 AC 之建議下與執行長達成類似協議。若然，則該協議之主要目的可能係提供資遣費予執行長，且該協議可能主要係對 AC 或合併後個體有利，而非 TC 或其原業主。於該情況下，AC 應在其合併後財務報表中，將支付予執行長之負債，與收購法之適用分別進行會計處理。

替代性報酬

例示應用國際財務報導準則第 3 號第 51、52 及 B56 至 B62 段之結果。

IE61 下列釋例係說明於該等情況下，收購者有義務發行之替代性報酬：

		被收購者報酬 既得期間於企業合併前是否已完成？	
		完成	**未完成**
替代性報酬	**無須**	釋例 1	釋例 4

員工於收購日後是否必須提供額外勞務？	**必須**	釋例 2	釋例 3

IE62　以下釋例中，係假設所有報酬皆分類為權益。

釋例 1

被收購者報酬	*企業合併前既得期間**已完成***
替代性報酬	*員工於收購日後**無須**提供額外勞務*

IE63　AC 於收購日發行 CU110 之替代性報酬（以市價基礎衡量），以取代 TC 於收購日時 CU100 之報酬（以市價基礎衡量）。該替代性報酬無須提供合併後勞務，且 TC 之員工於收購日前已提供為取得被收購者報酬所須之所有勞務。

IE64　可歸屬於合併前勞務之金額，為收購日時以市價基礎衡量之 TC 報酬（CU100），該金額包含於企業合併之移轉對價中。屬於合併後勞務之金額為 CU10，亦即替代性報酬之全部價值（CU110）與屬於合併前勞務之部分（CU100）間之差額。因為該替代性報酬無須提供合併後勞務，故 AC 隨即在其合併後財務報表中，將 CU10 認列為酬勞成本。

釋例 2

被收購者報酬	*企業合併前既得期間**已完成***
替代性報酬	*員工於收購日後**必須**提供額外勞務*

IE65　AC 以要求提供一年合併後勞務之替代性報酬交換 TC 之股份基礎給付報酬，其中 TC 之股份基礎給付報酬要求員工須於企業合併前完成既得期間。兩項報酬於收購日以市價基礎衡量之金額皆為 CU100。TC 之報酬於原始給予時之既得期間為四年。持有未執行報酬之 TC 員工，自給與日起已提供七年勞務。

IE66　依國際財務報導準則第 3 號第 B59 段之規定，即使 TC 員工已完成所有勞務，AC 仍應將替代性報酬之一部分歸屬於合併後之酬勞成本，因該替代性報酬規定提供一年之合併後勞務。總既得期間為五年—收購日前已完成之原被收購者報酬既得期間（四年）加計該替代性報酬之既得期間（一年）。

IE67　可歸屬於合併前勞務之部分，等於以市價基礎衡量之被收購者報酬（CU100）乘以下述比率：以合併前既得期間（四年），除以總既得期間（五年）。因而，歸屬於合併前既得期間之勞務金額為 CU80（CU100 × 4/5 年），且因此包含在企業合併之移轉對價中。其餘 CU20 則歸屬於合併後既得期間，故依國際財務報導準

財團法人 會計研究發展基金會 ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

則第 2 號，於 AC 合併後財務報表中認列為酬勞成本。

釋例 3

被收購者報酬	*企業合併前既得期間**未完成***
替代性報酬	*員工於收購日後**必須**提供額外勞務*

IE68 AC 以要求提供一年合併後勞務之替代性報酬交換 TC 之股份基礎給付報酬，其中 TC 之員工於收購日時尚未完成所有勞務。兩項報酬於收購日以市價基礎衡量之金額皆為 CU100。TC 之報酬於原始給予時之既得期間為四年。於收購日時，TC 之員工已提供兩年勞務，且其應於收購日後繼續提供兩年勞務，該報酬始可既得。因此，TC 報酬中僅部分可歸屬於合併前勞務。

IE69 該替代性報酬要求僅提供一年合併後勞務。因員工已提供兩年之勞務，故總既得期間為三年。可歸屬於合併前勞務之部分，等於以市價基礎衡量之被收購者報酬（CU100）乘以下述比率：以合併前既得期間（兩年），除以總既得期間（三年）或 TC 報酬之原始既得期間（四年)之**較長者**。因而，歸屬於合併前既得期間之勞務金額為 CU50（CU100 × 2/4 年），且因此包含在為取得被收購者之移轉對價中。其餘 CU50 則歸屬於合併後既得期間，並因此於 AC 合併後財務報表中，認列為酬勞成本。

釋例 4

被收購者報酬	*企業合併前既得期間**未完成***
替代性報酬	*員工於收購日後**無須**提供額外勞務*

IE70 假設釋例 3 所述之事實不變，除 AC 係以未要求提供合併後勞務之替代性報酬，交換 TC 之股份基礎給付報酬，其中 TC 之員工於收購日時尚未完成所有勞務。取代 TC 報酬之條款並未規定當控制力改變時，免除剩餘之既得期間。（若 TC 報酬之條款中已規定當控制力改變時，免除剩餘之既得期間時，則應適用釋例 1 之規定。）兩項報酬於收購日以市價基礎衡量之金額皆為 CU100。因員工已提供兩年之勞務，且該替代性報酬並未要求提供合併後勞務，故總既得期間為兩年。

IE71 以市價基礎衡量之替代性報酬中歸屬於合併前勞務之部分，等於以市價基礎衡量之被收購者報酬（CU100）乘以下述比率：以合併前既得期間（兩年），除以總既得期間（兩年）或 TC 報酬之原始既得期間（四年)之**較長者**。因而，歸屬於合併前既得期間之勞務金額為 CU50（CU100 × 2/4 年），且因此包含在為取得被收購者之移轉對價中。其餘 CU50 則歸屬於合併後勞務。因該替代性報酬並未要求

提供合併後勞務，因此 AC 應於合併後財務報表中，將 CU50 全部立即認列為酬勞成本。

揭露規定

例示應用國際財務報導準則第 3 號第 59 至 63 及 B64 至 B67 段有關揭露規定之結果。

IE72 下列釋例係說明國際財務報導準則第 3 號之部分揭露規定，其並非依據實際交易。本釋例假設 AC 為上市公司，而 TC 為非上市公司。本例係以表格之形式表達例示之特定揭露規定。企業實際之附註可能以簡要之敘述格式表達例示之揭露規定。

附註十：收購

參照段次

B64(a-d) AC 於 20X0 年 6 月 30 日取得 TC 之 15%流通在外普通股。AC 於 20X2 年 6 月 30 日再取得 TC 之 60%流通在外普通股，並對 TC 取得控制。TC 係一家位於加拿大及墨西哥之資料網路產品及勞務之供應商。AC 收購 TC 後，預期成為該等市場資料網路產品及勞務之主要供應商。AC 亦預期透過規模經濟而降低成本。

B64(e) 因收購而產生之商譽 CU2,500 主要係來自合併 AC 及 TC 營運後預期產生之規模經濟及合併綜效。

B64(k) 已認列之商譽中並未包括預期可扣抵之所得稅。下表係彙整支付予 TC 之對價、收購日所認列之取得資產與承擔負債之金額，以及收購日時 TC 非控制權益之公允價值。

20X2 年 6 月 30 日

	對價	**CU**
B64(f)(i)	現金	5,000
B64(f)(iv)	權益工具（AC 之 100,000 股普通股）	4,000
B64(f)(iii)；B64(g)(i)	或有對價約定	1,000
B64(f)	**移轉對價總額**	10,000

財團法人 會計研究發展基金會 ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

B64(p)(i)	**企業合併前 AC 持有 TC 股權之公允價值**	2,000
		12,000
B64(m)	**收購相關成本**（包括在 AC 截至 20X2 年 12 月 31 日之年度綜合損益表中之銷售、一般及管理費用）	1,250
B64(i)	**所取得可辨認資產及承擔負債之認列金額**	
	金融資產	3,500
	存貨	1,000
	不動產、廠房及設備	10,000
	可辨認無形資產	3,300
	金融負債	(4,000)
	或有負債	(1,000)
	可辨認淨資產總額	12,800
B64(o)(i)	**TC 之非控制權益**	(3,300)
	商譽	2,500
		12,000

B64(f)(iv) 作為支付予 TC 之部分對價而發行之 100,000 股普通股之公允價值(CU4,000）係以 AC 普通股於收購日之收盤價為基礎所決定。

B64(f)(iii)
B64(g)
B67(b)

或有對價約定中，規定 AC 須向 TC 之原業主支付 XC（TC 所擁有之未合併權益投資公司）20X3 年收益超過 CU7,500 部分之 5%，最高金額不超過 CU2,500（未折現）。

於該或有對價約定下，AC 未來可能須支付之所有給付之潛在未折現金額係介於 CU0 與 CU2,500 之間。

採收益法所估算或有對價約定之公允價值為 CU1,000。公允價值之估算係基於下列兩項假設：假設折現率介於 20 至 25%之間、假設 XC 可能之調整後收益介於 CU10,000 至 20,000 之間。

截至 20X2 年 12 月 31 日止，該或有對價約定已認列之金額、估算結果之區間及用於估算所採用之假設皆未改變。

B64(h) 所取得金融商品之公允價值中，包括公允價值為 CU2,375 之資料網路設備融資租賃應收款。於該等融資租賃合約下之到期應收款總額為 CU3,100，預計其中 CU450 無法收現。

財團法人 會計研究發展基金會 ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

B67(a) 所取得可辨認無形資產之公允價值 CU3,300，為取得該等資產最終評價結果前之暫定價值。

B64(j)
B67(c)
IAS37.84,85

對 TC 過去三年期間出售產品之預計保固索賠，已認列或有負債 CU1,000。我們預計此支出大部分將於 20X3 年發生，且全數將於 20X4 年底前發生。於該產品保固之約定下，AC 未來可能須支付之所有給付之潛在未折現金額估計介於 CU500 與 CU1,500 之間。

自 20X2 年 6 月 30 日至 20X2 年 12 月 31 日止，該負債之已認列金額、估算結果之範圍及用於估算所採用之假設皆未改變。

B64(o) TC（非上市公司）非控制權益之公允價值係採市場法及收益法估算。公允價值計算係根據下列資訊：

(a) 假設折現率介於 20 至 25%之間；

(b) 假設終值係根據未加計利息、所得稅、折舊及攤銷費用前盈餘(EBITDA）終值之 3 至 5 倍（或根據介於 3 至 6%之長期持續成長率，若適當時）；

(c) 假設公司之財務乘數與 TC 類似；及

(d) 假設市場參與者於估算 TC 非控制權益公允價值時，將考慮因缺乏控制或缺乏市場流通性而調整。

B64(p)(ii) AC 因衡量其企業合併前所持有 TC 之 15%權益公允價值而認列利益 CU500。該利益係納入 AC 之 20X2 年度綜合損益表中，列為其他收益。

B64(q)(i) 自 20X2 年 6 月 30 日起，合併綜合損益表中自 TC 納入之收入為 CU4,090。於相同期間，TC 亦貢獻 CU1,710 之淨利。

B64(q)(ii) 若 TC 自 20X2 年 1 月 1 日起即編入合併報表，則合併綜合損益表應包括 CU27,670 之收入及 CU12,870 之淨利。

財團法人
會計研究發展基金會
ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

附錄

其他國際財務報導準則指引之修正

以下係對其他國際財務報導準則指引之必要修正，以確保與國際財務報導準則第 3 號（2008 年修訂）及其他國際財務報導準則之相關修正一致。於修正之各段中，新增之內容加註底線標示，刪除之內容則以刪除線標示。

* * * * *

國際財務報導準則第 3 號於 2008 年發布時所包含於本附錄之修正內容，已納入 2008 年 1 月 10 日發布之國際財務報導準則第 5 號執行指引、國際會計準則第 12 號附錄 A 及 B 以及國際會計準則第 36 號釋例之內容。

僅供參考

國際財務報導準則第 3 號（2008 年修訂）與 SFAS 141(R)之比較

1 國際財務報導準則第 3 號「企業合併」（2008 年修訂）及 SFAS 141（2007 年修訂）「企業合併」（SFAS 141(R)）為國際會計準則理事會（IASB）及美國財務會計準則理事會（FASB）為改善企業合併之會計處理及報導之計畫成果。該等計畫之第一階段係發布國際財務報導準則第 3 號（2004 年發布）及 SFAS 141（2001 年發布）。國際會計準則理事會（IASB）及美國財務會計準則理事會（FASB）於 2002 年同意共同重新考量企業合併採用購買法（現稱為收購法）會計處理之指引。本共同合作計畫之目標係為企業合併之會計處理制定可廣泛適用於國內及國際財務報導之共通準則。雖然在本計畫中，兩理事會對發布之大部分議題達成共識，惟其仍對少數議題產生不同結論。

2 在國際會計準則理事會（IASB）及美國財務會計準則理事會（FASB）產生不同結論之議題中，兩理事會於各自發布之準則中納入本身之規定。下表係辨認並比較國際會計準則理事會（IASB）及美國財務會計準則理事會（FASB）之不同規定。本表未辨認非實質性之差異。例如，本表並未辨認未改變指引含意之不同專用術語，如國際會計準則理事會（IASB）採用*損益*之用語，而美國財務會計準則理事會（FASB）採用*盈餘*之用語。

3 本表所列之大部分差異係因兩理事會決定提供與其他國際財務報導準則或美國財務會計準則公報一致之企業合併會計處理之指引而產生。該等差異中，許多已納入目前計畫中考量或係未來趨同計畫中預計考量之項目，此為兩理事會目前允許該等差異繼續存在之原因。

財團法人
會計研究發展基金會
ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

指引	國際財務報導準則第 3 號（2008 年修訂）	SFAS 141(R)
非營利組織適用範圍之排除	國際財務報導準則通常未規定私部門或公部門非營利活動範圍之限制。因此，修訂之國際財務報導準則第 3 號無須排除非營利組織之適用。	SFAS 141(R)並不適用於非營利組織之合併或非營利組織收購營利組織之情況。美國財務會計準則理事會（FASB）目前正於個別計畫中，制定非營利組織併購及收購之會計處理指引。[第 2 段(d)]
辨認收購者	國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」關於控制之指引係用於辨認收購者。因修訂之國際財務報導準則第 3 號並未規定與美國財務會計準則第 46 號解釋（2003 年 12 月修訂）「變動權益個體之合併」內容相當之合併指引，故並未規範主要受益者之指引。[附錄 A 及第 7 段]	美國會計研究公報第 51 號「合併財務報表」修正後之*控制財務利益*指引係用於辨認收購者，除非該收購者為變動權益個體之主要受益者。變動權益個體之主要受益者始終為收購者，且決定何方為主要受益者係規定於修訂之美國財務會計準則第 46 號解釋，並非依會計研究公報第 51 號或 SFAS 141(R)A11 至 A15 段之指引。[第 3 段(b)及第 9 段]
控制之定義	控制定義為主導某一個體之財務及營運政策之權力，以從其活動中獲取利益。[附錄 A]	*控制*在美國會計研究公報第 51 號修正後第 2 段意指*控制財務利益*，並由修訂之美國財務會計準則第 46 號解釋說明。[第 3 段(g)]
公允價值之定義	公允價值係定義為在公平交易下，已充分了解並有成交意願之雙方據以達成資產交換或負債清償之金額。國際會計準則理事會（IASB）正於個別計畫中考量公允價值之定義及相關衡量之指引。[附錄 A]	*公允價值*係定義於美國財務會計準則公報第 157 號「公允價值衡量」第 5 段，意指在正常交易下，市場參與者之間於衡量日出售資產所取得或移轉負債所支付之價格。[第 3 段(i)]

指引	國際財務報導準則第 3 號（2008 年修訂）	SFAS 141(R)
營業租賃	修訂之國際財務報導準則第 3 號規定對於被收購者為出租人之營業租賃資產，收購者於衡量該資產之收購日公允價值時，應將租賃條款納入考量。此規定與國際會計準則第 40 號「投資性不動產」之指引一致。因此，修訂之國際財務報導準則第 3 號中規定被收購者為租賃之承租人之處理，但並未規定若營業租賃之條款相對於市場條款較有利或不利時，收購者應於被收購者為出租人之營業租賃中認列個別之資產或負債。[第 B29 及 B42 段]	不論被收購者為承租人或出租人，SFAS 141(R)規定若營業租賃之條款相對於市場條款有利，收購者應認列無形資產；若該條款相對於市場條款不利，應認列負債。因此，對於被收購者為出租人之營業租賃相關資產，收購者於衡量該資產之收購日公允價值時，應與租賃合約分別處理。[第 A17 及 A58 段]
被收購者之非控制權益	**原始認列** 修訂之國際財務報導準則第 3 號允許收購者以公允價值或以被收購者可辨認淨資產按非控制權益之比例，衡量被收購者之非控制權益。[第 19 段]	**原始認列** SFAS 141(R)規定應以公允價值衡量被收購者之非控制權益。[第 20 段]
被收購者之非控制權益	**揭露** 因允許收購者於兩種衡量基礎間選擇被收購者非控制權益之衡量，故修訂之國際財務報導準則第 3 號規定收購者應揭露所採用之衡量基礎。若非控制權益係以公允價值衡量，收購者必須揭露採用之評價技術與主要模式之輸入值。[第 B64 段(o)]	**揭露** SFAS 141(R)規定收購者應揭露用於衡量公允價值之評價技術及重要輸入值。[第 68 段(p)]
因或有事項產生	**原始認列**	**原始認列**

財團法人 會計研究發展基金會 ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

指引	國際財務報導準則第 3 號（2008 年修訂）	SFAS 141(R)
之資產及負債	修訂之國際財務報導準則第 3 號規定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，收購者應認列該或有負債。[第 22 及 23 段]	SFAS 141(R)規定收購者於收購日認列因*合約性或有事項*而產生之取得資產及承擔負債，並以其收購日公允價值衡量之。至於所有其他或有事項（稱為*非合約性或有事項*），若該或有事項**很有可能**產生如美國財務會計準則理事會（FASB）觀念公報第 6 號「財務報表之組成」所定義之資產或負債，則收購者應於收購日認列資產或負債。收購日時未符合認列最低標準之非合約性或有事項應依其他一般公認會計原則處理，包括美國財務會計準則公報第 5 號「或有事項之會計處理」。[第 23 至 25 段]
因或有事項產生之資產及負債	**後續衡量** 修訂之國際財務報導準則第 3 號沿用目前規定，即企業合併所認列之或有負債應以依國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」認列之金額或其原始認列金額，減除依國際會計準則第 18 號「收入」所認列累計攤銷金額（如適當時）之較高者進行後續衡量。[第 56 段]	**後續衡量** SFAS 141(R)規定，至收購者取得關於該或有事項可能結果之新資訊前，收購者應持續以收購日公允價值報導收購日所認列因合約性或非合約性或有事項產生之資產或負債；若其非於企業合併所取得或承擔，則適用美國財務會計準則公報第 5 號。收購者應評估取得之新資訊並依下列方式衡量該資產或負債： (a) 以(i)或(ii)*孰高*者衡量負債： (i) 其收購日公允價值；或 (ii) 若適用美國財務會計準則公報第 5 號應認列之

指引	國際財務報導準則第 3 號（2008 年修訂）	SFAS 141(R)
		金額。 (b) 以(i)或(ii)孰低者衡量資產： (i) 其收購日公允價值；或 (ii) 其未來結算金額之最佳估計數。[第 62 及 63 段]
因或有事項產生之資產及負債	**揭露** SFAS 141(R)對於或有事項所產生資產及負債之揭露與修訂之國際財務報導準則第 3 號之規定存有些許差異，係因國際會計準則理事會（IASB）之揭露係依國際會計準則第 37 號之規定。 [修訂之國際財務報導準則第 3 號，第 B64 段(j)及第 B67 段(c)；SFAS 141(R)，第 68 段(j)及第 72 段(c)] **應用指引** SFAS 141(R)對於認列非合約性或有事項適用很有可能條件者提供應用指引。修訂之國際財務報導準則第 3 號並未包含相當之規定。 [SFAS 141(R)，第 A62 至 A65 段]	
收購者應適用其他國際財務報導準則或美國一般公認會計原則而非認列與衡量原則之資產及負債	修訂之國際財務報導準則第 3 號及 SFAS 141(R)對於收購者應依其他國際財務報導準則或美國一般公認會計原則處理之特定資產及負債，提供認列與衡量原則之例外。例如，所得稅及員工福利約定係依目前國際財務報導準則或美國一般公認會計原則處理。現行指引之差異可能導致企業合併所認列之金額不同。例如，國際會計準則第 12 號「所得稅」及美國財務會計準則公報第 109 號「所得稅之會計處理」認列與衡量指引之差異可能導致企業合併關於所得稅所認列之金額不同。 [修訂之國際財務報導準則第 3 號，第 24 至 26 段；SFAS 141(R)，第 26 至 28 段]	
替代性股份基礎給付報酬	修訂之國際財務報導準則第 3 號規定收購者應依國際財務報導準則第 2 號「股份基礎給付」處理用以交換被收購者員工所持有報酬之股份基礎給付報酬，而 SFAS 141(R)規定收購者應依美國財務會計準則公報第 123 號（2004 年修訂）「股份基礎給付」處理該等報酬。國際財務報	

財團法人 會計研究發展基金會 ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

指引	國際財務報導準則第 3 號（2008 年修訂）	SFAS 141(R)
	導準則第 2 號及修訂之美國財務會計準則公報第 123 號之差異可能導致企業合併中所達成股份基礎給付報酬會計處理之差異。此外，由於國際財務報導準則第 2 號及修訂之美國財務會計準則公報第 123 號規定之差異亦導致不同之施行指引。[修訂之國際財務報導準則第 3 號，第 30 及 B56 至 B62 段；SFAS 141(R)，第 32、43 至 46 及 A91 至 A106 段]	
或有對價	**原始分類** 修訂之國際財務報導準則第 3 號及 SFAS 141(R)規定收購者各自依其他國際財務報導準則或美國一般公認會計原則將或有對價分類為資產、負債或權益。相關國際財務報導準則或美國一般公認會計原則之差異可能導致原始分類之不同，且亦因此導致後續會計處理之差異。[修訂之國際財務報導準則第 3 號，第 40 段；SFAS 141(R)，第 42 段]	
	後續衡量 分類為資產或負債之或有對價： (a) 為金融工具並符合國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」*範圍，應以公允價值衡量，所產生之任何利益或損失，依該準則認列為當期損益或其他綜合損益。 (b) 並非國際會計準則第 39 號之範圍，應依國際會計準則第 37 號或其他適當之國際財務報導準則處理。 [第 58 段]	**後續衡量** 分類為資產或負債之或有對價應以公允價值進行後續衡量。除非該或有對價為美國財務會計準則公報第 133 號「衍生工具及避險活動之會計處理」所規定公允價值後續變動應認列為其他綜合損益之避險工具，否則公允價值之變動應列入盈餘。[第 65 段]
資產、負債或權	一般而言，企業合併後，收購者對於取得之資產、承擔或產生之負債	

* 國際會計準則理事會（IASB）於 2009 年 11 月及 2010 年 10 月修正國際會計準則第 39 號之部分規定，並將該等規定移至國際財務報導準則第 9 號「金融工具」。國際財務報導準則第 9 號適用於國際會計準則第 39 號範圍內之所有項目。

指引	國際財務報導準則第 3 號（2008 年修訂）	SFAS 141(R)
益工具之後續衡量及會計處理	及發行之權益工具，應按各項目之性質，依其他適用之國際財務報導準則或美國一般公認會計原則衡量與處理。其他適用指引之差異可能導致對於該等資產、負債或權益工具後續衡量及會計處理之差異。[修訂之國際財務報導準則第 3 號，第 54 及 B63 段；SFAS 141(R)，第 60 及 66 段]	
各應報導部門之商譽	修訂之國際財務報導準則第 3 號並未規定依應報導部門揭露商譽。國際會計準則第 36 號「資產減損」第 134 段規定，若現金產生單位（單位群組）所受攤之商譽帳面金額就企業商譽之總帳面金額而言具重大性時，企業應揭露分攤至此現金產生單位（單位群組）之商譽總帳面金額。此資訊無須揭露於當期發生之每一重大之企業合併或當期發生對個別非重大但集體係屬重大之企業合併之彙總。	SFAS 141(R)規定，若合併後個體依美國財務會計準則公報第 131 號「企業部門及相關資訊之揭露」應揭露部門別資訊，收購者對於**當期發生之每一企業合併或當期發生對個別非重大但集體係屬重大之企業合併**，應揭露各應報導部門之商譽金額，除非該揭露於實務上不可行。如同國際會計準則第 36 號，美國財務會計準則公報第 142 號「商譽及其他無形資產」第 45 段規定按各應報導部門揭露此資訊之彙總；而非對當期發生之每一重大之企業合併或當期發生對個別非重大但集體係屬重大之企業合併之彙總。[第 68 段(l)]
擬制性揭露	本段所規定之揭露適用於所有收購者。 修訂之國際財務報導準則第 3 號並未規定揭露合併後個體可比前期之*收入及損益*，即使比較財務報表已表達。[第 B64 段(q)]	本段所規定之揭露僅適用於公*開發行公司*之收購者，如美國財務會計準則公報第 131 號第 9 段所述。 若比較財務報表已表達，SFAS 141(R)規定揭露合併後個體可比前期報導期間之*收入及盈餘*，使其視同當期內發生所有企業合併之收購日係發生於可比前期年度報導期間之開始日（*補充之擬制性*資訊）。[第 68 段(r)]

指引	國際財務報導準則第 3 號（2008 年修訂）	SFAS 141(R)
商譽之調節	修訂之國際財務報導準則第 3 號規定收購者應提供商譽之調節並提供應分別列示項目之詳細清單。[第 B67 段(d)]	SFAS 141(R)規定收購者應依美國財務會計準則公報第 142 號之規定，提供商譽之調節。SFAS 141(R)修正美國財務會計準則公報第 142 號之規定，以使調節之詳細程度與國際會計準則理事會（IASB）之規定一致。因此，美國財務會計準則理事會（FASB）及國際會計準則理事會（IASB）之規定並無實質差異；惟該指引係包含在不同的準則中。[第 72 段(d)]
調整企業合併所認列金額之財務影響之揭露	修訂之國際財務報導準則第 3 號規定收購者應揭露當期所認列符合下列兩項條件之利益或損失之金額與說明： (a) 與企業合併所取得之可辨認資產及承擔之負債相關，且該企業合併已於當期或前期報導期間完成；及 (b) 就其規模、性質與影響程度而言，該項揭露係與了解合併後個體之財務報表攸關者。[第 B67 段(e)]	SFAS 141(R)並未規定此揭露。
生效日	修訂之國際財務報導準則第 3 號應推延適用於收購日在 2009 年 7 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，並得提前適用。[第 64 段]	SFAS 141(R)應推延適用於收購日在 2008 年 12 月 15 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，且禁止提前適用。[第 74 段]
所得稅	修訂之國際財務報導準則第 3 號及 SFAS 141(R)規定所取得遞延所得稅利益之後續認列應分別依國際會計準則第 12 號或美國財務會計準則	

指引	國際財務報導準則第 3 號（2008 年修訂）	SFAS 141(R)
	公報第 109 號。國際會計準則第 12 號及美國財務會計準則公報第 109 號之差異可能導致後續衡量之不同。另依美國一般公認會計原則，收購者應按美國財務會計準則第 48 號解釋「所得稅不確定性之會計處理」（配合 SFAS 141(R)而修正），認列所取得所得稅申報情況之變動。[修訂之國際財務報導準則第 3 號，第 67 段；SFAS 141(R)，第 77 段]	

僅供參考

修訂之國際財務報導準則第 3 號及 SFAS 141(R)在架構上維持與其他國際財務報導準則或美國財務會計準則公報樣式之一致性。因此，即使修訂之準則各段措詞一致（除前述指出之差異以外），惟其條次並不相同。本表係列示修訂後兩準則條次之對照。

國際財務報導準則第 3 號（2008 年修訂）段次	SFAS 141(R) 段次
1	1
2	2
3	4、5
4	6
5	7
6	8
7	9
8	10
9	11
10	12
11	13
12	14
13	15
14	16
15	17
16	18
17	19
18	20
19	20
20	21
21	22
22	23
23	24、25
24	26
25	27
26	28
27	29
28	30
29	31
30	32
31	33

國際財務報導準則第 3 號（2008 年修訂）段次	SFAS 141(R) 段次
32	34
33	35
34	36
35	37
36	38
37	39
38	40
39	41
40	42
41	47
42	48
43	49
44	50
45	51
46	52
47	53
48	54
49	55
50	56
51	57
52	58
53	59
54	60
55	61
56	62、63
57	64
58	65
59	67
60	68
61	71
62	72

國際財務報導準則第 3 號（2008 年修訂）段次	SFAS 141(R) 段次
63	73
64	74
65	75
66	76
67	77
68	無
附錄 A	3
B1—B4	D8—D14
B5	A2
B6	A3
B7	A4
B8	A5
B9	A6
B10	A7
B11	A8
B12	A9
B13	A10
B14	A11
B15	A12
B16	A13
B17	A14
B18	A15
B19	A108
B20	A109
B21	A110
B22	A111
B23	A112
B24	A113
B25	A114
B26	A115
B27	A116

財團法人
會計研究發展基金會
ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

國際財務報導準則第 3 號（2008 年修訂）段次	SFAS 141(R) 段次
B28	A16
B29	A17
B30	A18
B31	A19
B32	A20
B33	A21
B34	A22
B35	A23
B36	A24
B37	A25
B38	A26
B39	A27
B40	A28
B41	A57
B42	A58
B43	A59
B44	A60
B45	A61
B46	A66
B47	A67
B48	A68
B49	A69
B50	A77
B51	A78
B52	A79、A80
B53	A81
B54	A86
B55	A87
B56	43、44
B57	45、A92
B58	A93
B59	46、A94
B60	A95
B61	A96

國際財務報導準則第 3 號（2008 年修訂）段次	SFAS 141(R) 段次
B62	A97—A99
B63	66
B64	68
B65	69
B66	70
B67	72
B68、B69	A130—A134
IE1	A117
IE2	A118
IE3	A119
IE4	A120
IE5	A120
IE6	A121
IE7	A122
IE8	A123
IE9	A124
IE10	A125
IE11	A126
IE12	A126
IE13	A127
IE14	A128
IE15	A129
IE16	A29
IE17	A30
IE18	A31
IE19	A32
IE20	A33
IE21	A34
IE22	A35
IE23	A36
IE24	A37
IE25	A38
IE26	A39
IE27	A40

國際財務報導準則第 3 號（2008 年修訂）段次	SFAS 141(R) 段次
IE28	A41
IE29	A41
IE30	A43
IE31	A42
IE32	A44
IE33	A45
IE34	A46
IE35	A47
IE36	A48
IE37	A49
IE38	A50
IE39	A51
IE40	A52
IE41	A53
IE42	A54
IE43	A55
IE44	A56
IE45	A70
IE46	A71
IE47	A71
IE48	A72
IE49	無
IE50	A73
IE51	A74
IE52	A75
IE53	A76
IE54	A82
IE55	A83
IE56	A84
IE57	A85
IE58	A88
IE59	A89
IE60	A90
IE61	A100

財團法人
會計研究發展基金會
ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

國際財務報導準則第 3 號（2008 年修訂）段次	SFAS 141(R) 段次
IE62	A100
IE63	A101
IE64	A102
IE65	A103
IE66	A103

國際財務報導準則第 3 號（2008 年修訂）段次	SFAS 141(R) 段次
IE67	A103
IE68	A104
IE69	A105
IE70	A106
IE71	A106

國際財務報導準則第 3 號（2008 年修訂）段次	SFAS 141(R) 段次
IE72	A107

僅供參考

對照表

本表係列示國際財務報導準則第 3 號之被取代版本與國際財務報導準則第 3 號之修訂版間內容之對照。若各段規範之議題大致相同，即使指引不同，仍視為可相互對照。

被取代之國際財務報導準則第 3 號段次	修訂之國際財務報導準則第 3 號段次
1	1
2	2
3	2
4	2、3
5	B5、B6
6	B6
7	B6
8	43
9	無
10	B1
11	B2
12	B3
13	B4
14	4
15	無
16	5
17	6、7
18	無
19	7
20	B13—B16
21	B15
22	B18
23	B17
24	37、38
25	8、41、42
26	無
27	無

被取代之國際財務報導準則第 3 號段次	修訂之國際財務報導準則第 3 號段次
28	11
29—31	53
32—35	39、40、58
36	10、18、31
37	10
38	IAS27,26
39	8、9
40	19
41	11
42	None
43	11
44	13
45、46	B31—B34
47—50	22、23、56、B64(j)、B67(c)
51	32
52	附錄 A
53	35
54、55	B63(a)
56、57	34—36
58—60	41、42
61—64	45—50
65	IAS12,68
66	59
67	60、B64
68	B65
69	B67(a)

被取代之國際財務報導準則第 3 號段次	修訂之國際財務報導準則第 3 號段次
70	B64(q)
71	B66
72	61
73	62、B67
74—76	B67(d)
77	63
78—85	64—67、B68、B69
86、87	68
附錄 A	附錄 A、B7、B12
B1—B3	B19
B4—B6	B20
B7—B9	B21、B22
B10、B11	B23、B24
B12—B15	B25—B27
B16	無
B17	無
無	12、14—17、20、21、24—30、33、44、51、52、54、55、57
無	B8—B11、B28—B30、B35—B62

財團法人 會計研究發展基金會 ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

2008 年主要修訂如下：

- 擴大適用範圍以涵蓋僅涉及互助個體間之企業合併及僅依合約即達成之企業合併。
- 修正*業務*及*企業合併*之定義，並增列額外指引以辨認資產群組何時構成業務。
- 對每一企業合併，收購者對被收購者之非控制權益必須以公允價值或以被收購者可辨認淨資產按非控制權益之比例衡量之。先前規定僅允許後者之作法。
- 敘明收購者對於企業合併所取得之可辨認資產及承擔之負債如何進行分類、指定或評估之規定。
- 將企業合併所取得遞延所得稅利益變動而對商譽作相對調整之期間，限定在衡量期間內（藉由對國際會計準則第 12 號「所得稅」進行配套修正）。
- 不再允許收購者認列企業合併所取得不符合負債定義之或有事項。
- 收購者所發生與企業合併相關之成本應與企業合併分別處理，通常係指已認列為費用者（而非包含在商譽中）。
- 收購者所移轉對價（包括或有對價）應於收購日以公允價值衡量與認列。分類為負債之或有對價，其公允價值之後續變動應依國際會計準則第 39 號、國際會計準則第 37 號或其他適當之國際財務報導準則認列（而非藉由調整商譽）。增列與或有對價相關之揭露規定。
- 新增關於下列議題之應用指引：收購者何時有義務替代被收購者之股份基礎給付報酬、衡量補償性資產、企業合併再取回先前出售之權利、營業租賃及金融資產（例如應收款及放款）相關之備抵評價。
- 於分階段達成之企業合併中，擴大將收購日作為單一衡量日之規定，以納入商譽之衡量。收購者必須以收購日之公允價值再衡量取得控制前持有之被收購者權益，若因再衡量而產生任何利益或損失，應認列為損益。