國際財務報導準則第 3 號（2011 年版）

正 體 中 文 版 草 案

企 業 合 併

徵 求 意 見 函

（僅準則部分對外徵求意見，有意見者請於 100 年 06 月 10 日前，將意見以電子郵件方式寄至 tifrs@ardf.org.tw）

財團法人 中華民國會計研究發展基金會

國際會計準則翻譯覆審專案委員會

國際財務報導準則第 3 號

企業合併

A 部分

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 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：

- 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

[*] 生效日為 2009 年 1 月 1 日
[†] 生效日為 2010 年 7 月 1 日（得提前適用）

際財務報導準則第 3 號而修正）。

- 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）。†

* 生效日為 2009 年 7 月 1 日
† 生效日為 2010 年 7 月 1 日

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
股份基礎給付交易	30

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 64–64D

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

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

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「財務報導之觀念架構」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。

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。

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 每一可辨認資產及負債應按其收購日公允價值衡量。被收購者之非控制權益中，屬現時所有權權益，且其持有者有權於清算發生時按比例份額享有企業淨資產者，應按公允價值或按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份額衡量之。非控制權益之所有其他組成部分應按其收購日公允價值衡量，除非國際財務報導準則規定另一衡量基礎。

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。

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

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」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（此係屬本國際財務報導準則所稱分類事項之一）。

* 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」。

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，被收購者之非控制權益組成部分中，屬現時所有權權益，且其持有者有權於清算發生時按比例份額享有企業淨資產者，收購者應於收購日以下列方式之一衡量：

(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份額。

非控制權益之所有其他組成部分應按其收購日公允價值衡量，除非國際財務報導準則規定另一衡量基礎。

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。

認列原則之例外

<u>或有負債</u>

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股份基礎給付交易之「市價基礎衡量」），於收購日衡量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交易替代被收購者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（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。

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 號及國際財務報導準則第 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財務報導準則第 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。

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 [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國際財務報導準則（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 段及第 58 段(b)之規定，並刪除第 64 A 段之規定。企業應於適用 2010 年 10 月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 若企業合併協議訂有取決於未來事項之合併成本之調整，且若該調整係很有可能並能可靠衡量，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取決於一個或多個未來事項之合併成本之調整。例如，該調整可能取決於未來期間特定利潤水準之維持或達成，或取決於所發行工具市價之維持。在對合併作原始會計處理時，即使有某些不確定性存在，通常亦可能估計此調整之金額而不損及資訊之可靠性。若未來事項不發生或該估計須作修正，企業合併之成本應據以調整。

65D 惟當企業合併協議訂有此一調整時，若該調整並非很有可能或無法可靠衡量，則該調整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，則額外之對價應作為合併成本之調整。

65E 在某些情況下，收購者可能後續須給付予賣方，以補償收購者為換取對被收購者之控制所給予資產、所發行權益工具或所發生或承擔負債之價值之減少。例如當收購者保證作為企業合併之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時，即屬此例。在此情況下，不得認列企業合併成本之增加。在權益工具之情況，額外給付之公允價值被歸屬於原始發行工具之價值同額減少所抵銷。在債務工具之情況，額外給付則視為原始發行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）。

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。

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，企業應考慮是否存在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

(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。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若仍替代該等報酬之情況下，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。

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。

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

[*] 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。

以下述比率：以已完成之既得期間，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 被收購者可能有流通在外股份基礎給付交易而未由收購者以其股份基礎給付交易交換者。若已既得，該等被收購者之股份基礎給付交易為被收購者非控制權益之一部分，應按其市價基礎衡量方式衡量。若未既得，依第 19 及 30 段之規定，應將收購日視同給與日而按其市價基礎衡量方式衡量。

B62B 該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；

(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。

(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

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。