

國際財務報導準則
正體中文版草案

業務之定義

(國際財務報導準則第3號之修正)

徵 求 意 見 函

(有意見者請於 108 年 6 月 21 日前，將意見以電子郵件方式
寄至 tifrs@ardf.org.tw)

財 團 中 華 民 國 會 計 研 究 發 展 基 金 會
法 人 臺 灣 財 務 報 導 準 則 委 員 會

國際財務報導準則第 3 號「企業合併」之修正

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。若企業取得之資產非為一項業務，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 B12D 段提供辨認企業合併及業務定義之指引。

生效日及過渡規定

生效日

...

- 64P 2018 年 10 月發布之「業務之定義」新增第 B7A 至 B7C、B8A 及 B12A 至 B12D 段，修正附錄 A 中「業務」用語之定義，修正第 3、B7 至 B9、B11 及 B12 段，並刪除第 B10 段。企業應對收購日在 2020 年 1 月 1 日以後開始之第一個年度報導期間開始日以後之企業合併及發生於該期間開始日以後之資產取得，適用該等修正內容，並得提前適用該等修正內容。企業若提前適用該等修正內容，應揭露該事實。

附錄 A

用語定義

...

- 業務** 能被經營與管理之一活動及資產整合性組合，其目的係為提供商品或勞務予客戶、產生投資收益（諸如股利或利息）或產生來自正常活動之其他收益。

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，而有能力對創造產出作出貢獻。一項業務之三要素，定義如下（見第 B8 至 B12D 段對一項業務之要素之指引）：
- (a) **投入**：經由一個或多個過程後，可創造產出或有能力對創造產出作出貢獻之經濟資源。例如非流動資產（包括無形資產或使用非流動資產之權利）、智

慧財產、取得必要原料或權利之能力，以及員工。

- (b) **過程**：處理一項或多項投入以創造產出或有能力對創造產出作出貢獻之系統、標準、協定、慣例或規則。例如策略管理過程、營運過程及資源管理過程。此等過程通常會予以書面化，但具有必要技術及經驗且遵循規則與慣例之有組織員工之智慧能力，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用以創造產出之過程）。
- (c) **產出**：投入及處理該等投入之過程所產生之結果，可提供商品或勞務予客戶、產生投資收益（諸如股利或利息）或產生來自正常活動之其他收益。

辨認公允價值集中之可選擇測試

B7A 第 B7B 段訂定一可選擇之測試（集中測試），允許對所取得活動及資產之組合是否非為一項業務之簡化評估。企業可選擇採用或不採用該測試。企業可就每一交易或其他事項分別作此選擇。集中測試有下列結果：

- (a) 若符合集中測試，則判定該活動及資產之組合非為一項業務，且無需進一步評估。
- (b) 若不符合集中測試，或若企業選擇不採用該測試，則企業應執行第 B8 至 B12D 段所訂定之評估。

B7B 若所取得資產總額幾乎所有之公允價值集中於單一可辨認資產或一組相似可辨認資產，則符合集中測試。對於集中測試：

- (a) 所取得之資產總額應排除現金及約當現金、遞延所得稅資產，以及源自遞延所得稅負債之影響數之商譽。
- (b) 所取得資產總額之公允價值應包含任何移轉對價（加上任何非控制權益之公允價值及任何先前已持有權益之公允價值）超過所取得可辨認資產淨額之公允價值之部分。所取得資產總額之公允價值通常可被決定為將移轉對價之公允價值（加上任何非控制權益之公允價值及任何先前已持有權益之公允價值）與承擔之負債（遞延所得稅負債除外）之公允價值相加，再排除(a)所辨認之項目後之總額。惟若所取得資產總額之公允價值高於該總額，有時可能需要更精確的計算。
- (c) 單一可辨認資產應包含在企業合併中將認列及衡量為單一可辨認資產之任何資產或資產群組。
- (d) 若有形資產係附著於另一有形資產（或屬於國際財務報導準則第 16 號「租賃」所定義之租賃之標的資產），且無法不發生重大成本或不重大減少其中之一資產（例如，土地及建築物）之效用或公允價值而於實體上自該另一有形資

產移除或與該另一有形資產分別使用，則該等資產應被視為單一可辨認資產。

- (e) 企業於評估資產是否相似時，應考量每一單一可辨認資產之性質及與管理及創造來自該等資產之產出有關之風險（亦即，風險特性）。
- (f) 不得將下列項目視為相似資產：
 - (i) 有形資產與無形資產；
 - (ii) 不同類別之有形資產（例如存貨、製造設備與汽車），除非該等資產依 (d) 之條件被視為單一可辨認資產；
 - (iii) 不同類別之可辨認無形資產（例如品牌名稱、許可權與發展中之無形資產）；
 - (iv) 金融資產與非金融資產；
 - (v) 不同類別之金融資產（例如應收帳款與權益工具投資）；及
 - (vi) 屬同一資產類別但具有顯著不同之風險特性之可辨認資產。

B7C 第 B7B 段之規定並不修改國際會計準則第 38 號「無形資產」對相似資產之指引；亦不修改國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」、國際會計準則第 38 號及國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」中「類別」之用語之意義。

一項業務之要素

B8 雖然業務通常有產出，惟就一活動及資產整合性組合符合作為一項業務之要件而言，無須有產出。為能達成業務之定義中所辨認之目的之經營與管理，一活動及資產整合性組合需要兩項基本要素—投入及處理該等投入之過程。業務不必包括賣方用於經營該業務之所有投入或過程。惟一活動及資產整合性組合至少須包括一投入及一重大過程，且該兩者共同對創造產出之能力作出重大貢獻，始可被視為一項業務。第 B12 至 B12D 段明定如何評估過程是否重大。

B8A 若所取得活動及資產之組合有產出，收入之持續本身並不表示已取得投入及重大過程兩者。

B9 一項業務之要素之性質隨所處產業及企業營運（活動）結構（包括企業之發展階段）而異。成熟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，但業務未必需有負債。此外，所取得活動及資產之組合即使非為一項業務，仍可能有負債。

B10 [已刪除]

B11 決定特定之活動及資產組合是否為業務時，應依據該整合性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取得者^(譯者註)是否意圖將該組合當作業務經營並非攸關。

評估所取得之過程是否重大

B12 第 B12A 至 B12D 段說明若所取得活動及資產之組合沒有產出（第 B12B 段），以及若其有產出（第 B12C 段），如何評估所取得之過程是否重大。

B12A 所取得活動及資產之組合於取得日^(譯者註)沒有產出之一例為處於成立初期階段而尚未開始產生收入之企業。此外，若所取得活動及資產之組合於取得日產生收入，即使其後續不再產生來自外部客戶之收入（例如因其將被取得者整合），其於該日被視為有產出。

B12B 若活動及資產之組合於取得日沒有產出，所取得之一過程（或一組過程）僅於符合下列所有條件時，始應被視為重大：

- (a) 其對將所取得之一項或多項投入發展或轉換為產出之能力係屬關鍵；且
- (b) 所取得之投入包括具有必要技術、知識或經驗以執行該過程（或該組過程）之有組織員工，以及該有組織員工可發展或轉換為產出之其他投入兩者。該等其他投入可能包括：
 - (i) 可用以發展商品或勞務之智慧財產；
 - (ii) 可發展以創造產出之其他經濟資源；或
 - (iii) 獲得取用能創造未來產出之必要原料或權利之權利。

(b)(i)至(iii)項所述之投入之例包括技術、進行中研究及發展計畫、不動產及對礦產之權益。

B12C 若活動及資產之組合於取得日有產出，所取得之一過程（或一組過程）於處理所取得之一項或多項投入時若符合下列條件之一，應被視為重大：

- (a) 該過程對繼續生產產出之能力係屬關鍵，且所取得之投入包括具有必要技術、知識或經驗以執行該過程（或該組過程）之有組織員工；或

^(譯者註) 此處原文為「acquirer」，當「acquirer」用於已辨認為企業合併之情況時，譯為「收購者」；當「acquirer」用於企業尚在判斷所取得之資產是否符合業務定義之情況時，譯為「取得者」。

^(譯者註) 此處原文為「acquisition date」，當「acquisition date」用於已辨認為企業合併之情況時，譯為「收購日」；當「acquisition date」用於企業尚在判斷所取得之資產是否符合業務定義之情況時，譯為「取得日」。

- (b) 該過程對繼續生產產出之能力作出重大貢獻，且：
 - (i) 被視為獨特或稀有；或
 - (ii) 無法不發生重大之成本、努力或繼續生產產出能力之延遲而被取代。

B12D 下列額外討論輔助第 B12B 及 B12C 段：

- (a) 所取得之合約係投入，而非重大過程。儘管如此，所取得之合約（例如外包財產管理或外包資產管理之合約）可能給予對有組織員工之取用。企業應評估透過此種合約所取用之有組織員工是否執行企業所控制之重大過程，因而取得該過程。作該評估時應考量之因素包括合約之存續期間及其續約條款。
- (b) 所取得之有組織員工難以被取代，可能顯示所取得之有組織員工執行之過程對創造產出之能力係屬關鍵。
- (c) 一過程（或一組過程）非屬關鍵，若（例如）其在創造產出所須之所有過程中係附屬或微小。

對隨附於國際財務報導準則第3號「企業合併」之釋例之修正

業務之定義

IE73 第 IE74 至 IE123 段之釋例例示第 B7 至 B12D 段中對業務之定義之指引之應用。

釋例 A—不動產之取得

情境 1—背景

IE74 一企業（買方）購買一組 10 個單戶家庭住宅，且各個住宅皆有現行之租約。所支付對價之公允價值等於所取得 10 個單戶家庭住宅之公允價值彙總數。每個單戶家庭住宅包括土地、建築物及不動產改良物。每個單戶家庭住宅有不同之樓地板面積及內部設計。該 10 個單戶家庭住宅座落於相同區域且客戶（例如租戶）之類別相似。與於所取得住宅之不動產市場中營運有關之風險並無顯著不同。並無員工、其他資產、過程或其他活動被移轉。

情境 1—規定之應用

IE75 買方選擇採用第 B7B 段所訂定可選擇之集中測試，並作出下列結論：

- (a) 基於下列理由，每個單戶家庭住宅依第 B7B 段之規定被視為單一可辨認資產：
 - (i) 建築物及不動產改良物係附著於土地，且無法不發生重大成本而移除；及
 - (ii) 建築物及現行之租約被視為單一可辨認資產，因其在企業合併中將認列及衡量為單一可辨認資產（見第 B42 段）。
- (b) 該組 10 個單戶家庭住宅係一組相似可辨認資產，因該等資產（所有之單戶家庭住宅）之性質相似且與管理及創造產出有關之風險並無顯著不同。此係因住宅之類型及客戶之類別並無顯著不同。
- (c) 因此，所取得資產總額幾乎所有之公允價值集中於一組相似可辨認資產。

IE76 因此，買方作出所取得活動及資產之組合非為一項業務之結論。

情境 2—背景

IE77 假設其他事實同情境 1，惟買方亦購買一多租戶之辦公園區，該園區有六棟 10 層樓辦公室建築物且該等建築物全已出租。所取得額外之活動及資產之組合包括土

地、建築物、租約，以及外包清潔、保全及維護之合約。並無員工、其他資產、其他過程或其他活動被移轉。與該園區有關之公允價值彙總數相近於 10 個單戶家庭住宅有關之公允價值彙總數。由外包清潔及保全之合約所執行之過程在創造產出所須之所有過程中係附屬或微小。

情境 2—規定之應用

- IE78 買方選擇採用第 B7B 段所訂定可選擇之集中測試，並作出單戶家庭住宅及辦公園區並非相似可辨認資產之結論，因單戶家庭住宅與辦公園區對於營運該等資產、取得租戶及管理租戶之風險顯著不同。尤其是營運規模及與兩種類別客戶有關之風險顯著不同。因此，所取得資產總額幾乎所有之公允價值並非集中於一組相似可辨認資產，因辦公園區之公允價值相近於 10 個單戶家庭住宅之公允價值彙總數。因此買方依第 B8 至 B12D 段評估該組合是否符合被視為業務之最低規定。
- IE79 該活動及資產之組合有產出，因其透過現行之租約產生收入。因此，買方適用第 B12C 段之條件判定所取得之過程是否重大。
- IE80 買方作出不符合第 B12C 段(a)之條件之結論，因：
- (a) 該組合未包含有組織員工；且
 - (b) 買方認為由外包清潔、保全及維護之人力所執行之過程（所取得之唯一過程）在創造產出所須之所有過程中係附屬或微小（見第 B12D 段(c)），因此對繼續生產產出之能力非屬關鍵。
- IE81 買方於考量所取得之唯一過程（該過程由外包清潔、保全及維護之人力所執行）後，亦作出不符合第 B12C 段(b)之條件之結論。下列任一理由皆對該結論之正當性提供依據：
- (a) 該過程對繼續生產產出之能力並未作出重大貢獻。
 - (b) 該過程於市場上可隨時取得。因此，該過程並非獨特或稀有。此外，該過程可不發生重大之成本、努力或繼續生產產出能力之延遲而被取代。
- IE82 由於第 B12C 段之條件皆未符合，買方作出所取得活動及資產之組合非為一項業務之結論。

情境 3—背景

- IE83 假設其他事實同情境 2，惟所取得活動及資產之組合亦包括負責出租、租戶管理及管理與監督所有營運過程之員工。

情境 3—規定之應用

- IE84 買方選擇不採用第 B7B 段所訂定可選擇之集中測試，且因而依第 B8 至 B12D 段

評估該組合是否符合被視為業務之最低規定。

IE85 該所取得活動及資產之組合有產出，因其透過現行之租約產生收入。因此，買方適用第 B12C 段之條件。

IE86 買方作出符合第 B12C 段(a)之條件之結論，因該組合包括具有必要技術、知識或經驗之有組織員工以執行過程（亦即出租、租戶管理及管理與監督營運過程），該等過程係屬重大因處理所取得投入（亦即土地、建築物及現行之租約）時其對繼續生產產出之能力係屬關鍵。此外，買方作出符合第 B8 段之條件之結論，因該等重大過程及投入共同對創造產出之能力作出重大貢獻。因此，買方作出所取得活動及資產之組合為一項業務之結論。

釋例 B—候選藥物之取得

情境 1—背景

IE87 一企業（買方）購買一法律個體，該個體包含：

- (a) 對進行中研究及發展計畫之權利，該計畫係發展治療糖尿病之化合物且處於最終測試階段（計畫 1）。計畫 1 包含完成最終測試階段預期所需之技術、配方指引、設計及程序之歷史資料。
- (b) 提供外包臨床試驗之合約。該合約係按現時市場費率訂價，且市場上有若干供應商可提供相同服務。因此，與此合約有關之公允價值為零。買方並無續約之選擇。

並無員工、其他資產、其他過程或其他活動被移轉。

情境 1—規定之應用

IE88 買方選擇採用第 B7B 段所訂定可選擇之集中測試，並作出下列結論：

- (a) 計畫 1 係單一可辨認資產，因其在企業合併中將認列及衡量為單一可辨認無形資產。
- (b) 由於所取得之合約之公允價值為零，所取得資產總額幾乎所有之公允價值集中於計畫 1。

IE89 因此，買方作出所取得活動及資產之組合非為一項業務之結論。

情境 2—背景

IE90 假設其他事實同情境 1，惟所取得活動及資產之組合亦包括另一進行中研究及發展計畫，該計畫係發展治療阿茲海默症之化合物且處於最終測試階段（計畫 2）。計

畫 2 包含完成最終測試階段預期所需之技術、配方指引、設計及程序之歷史資料。與計畫 2 有關之公允價值相近於計畫 1 有關之公允價值。並無員工、其他資產、過程或其他活動被移轉。

情境 2—規定之應用

IE91 買方選擇採用第 B7B 段所訂定可選擇之集中測試，並作出下列結論：

- (a) 計畫 1 及計畫 2 係在企業合併中將各自認列及衡量為單獨可辨認資產之可辨認無形資產。
- (b) 計畫 1 及計畫 2 並非相似可辨認資產，因與管理及創造來自各該資產之產出有關之風險顯著不同。各計畫所具有與發展、完成及行銷化合物予客戶有關之風險顯著不同。各化合物意圖治療顯著不同之醫療情況，且各計畫之潛在客戶基礎顯著不同。
- (c) 因此，所取得資產總額幾乎所有之公允價值並非集中於單一可辨認資產或一組相似可辨認資產。因此，買方依第 B8 至 B12D 段評估該組合是否符合被視為業務之最低規定。

IE92 所取得活動及資產之組合沒有產出，因其尚未開始產生收入。因此，買方適用第 B12B 段之條件。買方基於下列理由，作出不符合該等條件之結論：

- (a) 該組合未包含有組織員工；及
- (b) 雖提供外包之臨床試驗之合約可能提供對具有必要技術、知識或經驗以執行進行臨床試驗所需過程之有組織員工之取用，該有組織員工無法將買方所取得之投入發展或轉換為產出。成功之臨床試驗為生產產出之先決條件，但進行該等試驗不會將所取得之投入發展或轉換為產出。

因此，買方作出所取得活動及資產之組合非為一項業務之結論。

釋例 C—生技企業之取得

背景

IE93 一企業（買方）購買一法律個體（生技企業）。該生技企業之營運包括：對其發展中之數項藥品化合物之研究及發展活動（進行中研究及發展計畫）；具有必要技術、知識或經驗以執行研究及發展活動之高階管理階層及科學家；以及有形資產（包括公司總部、研究實驗室及實驗室設備）。該生技企業尚未擁有可銷售之產品且尚未產生收入。每一所取得資產之公允價值相近。

規定之應用

- IE94 所取得資產總額幾乎所有之公允價值並非集中於單一可辨認資產或一組相似可辨認資產係屬明確。因此，並未符合第 B7B 段所訂定可選擇之集中測試。因此，買方依第 B8 至 B12D 段評估該組合是否符合被視為業務之最低規定。
- IE95 買方首先評估其是否取得任何過程。並無過程被書面化。儘管如此，所取得之有組織員工具有對該生技企業進行中計畫之專有知識及經驗。買方適用第 B7 段(b)之規定作出結論：所取得具有必要技術及經驗且遵循規則與慣例之有組織員工之智慧能力提供能處理投入以創造產出之必要過程。
- IE96 買方接下來評估所取得之過程是否重大。該活動及資產之組合沒有產出。因此，買方適用第 B12B 段之條件。買方作出符合該等條件之結論，因：
- (a) 所取得之過程對於將所取得之多項投入發展或轉換為產出之能力係屬關鍵：且
- (b) 所取得之投入包括下列兩者：
- (i) 具有必要技術、知識或經驗以執行所取得過程之有組織員工；及
- (ii) 該有組織員工可發展或轉換為產出之其他投入。該等投入包括進行中研究及發展計畫。
- IE97 最後，買方適用第 B8 段之條件，作出所取得之重大過程及所取得之投入共同對創造產出之能力作出重大貢獻之結論。因此，買方作出所取得活動及資產之組合為一項業務之結論。

釋例 D—電視台之取得

背景

- IE98 一企業（買方）向另一企業（賣方）購買播放資產。所取得活動及資產之組合僅包含通訊傳播執照、播放設備及辦公室建築物。每一所取得資產之公允價值相近。買方並未購買播放節目所需之過程且其並未取得任何員工、其他資產、其他過程或其他活動。賣方於取得日前停止使用買方所取得活動及資產之組合進行播放。

規定之應用

- IE99 買方選擇採用第 B7B 段所訂定可選擇之集中測試，並作出下列結論：
- (a) 播放設備及建築物並非單一可辨認資產，因該設備並非附著於建築物且可不發生重大成本或不重大減少其中之一資產之效用或公允價值而被移除。
- (b) 該執照係無形資產，而播放設備及建築物係屬不同類別之有形資產。因此，依第 B7B 段(f)之規定，該等資產不被視為彼此相似。

- (c) 每一單一可辨認資產之公允價值相近。因此，所取得資產總額幾乎所有之公允價值並非集中於單一可辨認資產或一組相似可辨認資產。

因此，買方依第 B8 至 B12D 段評估該活動及資產之組合是否符合被視為業務之最低規定。

- IE100 該活動及資產之組合沒有產出，因賣方已停止播放。因此，買方適用第 B12B 段之條件。該組合並未包含有組織員工，故其不符合該等條件。因此，買方作出所取得活動及資產之組合非為一項業務之結論。

釋例 E—已關閉之製造設施之取得

背景

- IE101 一企業（買方）購買一已關閉之製造設施（土地及建築物）及相關設備。該設備之公允價值與設施之公允價值相近。為遵循當地法令，買方須接收於該設施工作之員工。並無其他資產、過程或其他活動被移轉。所取得活動及資產之組合於取得日前停止生產產出。

規定之應用

- IE102 買方選擇採用第 B7B 段所訂定可選擇之集中測試，並作出下列結論：
- (a) 設備及設施並非單一可辨認資產，因該設備可不發生重大成本或不重大減少其中之一設備或設施之效用或公允價值而自該設施移除—該設備並非附著於設施且可用於許多其他類型之製造設施。
 - (b) 設備及設施並非相似可辨認資產，因其屬不同類別之有形資產。
 - (c) 設備與設施之公允價值相近。因此，所取得資產總額幾乎所有之公允價值並非集中於單一可辨認資產或一組相似可辨認資產。

因此，買方依第 B8 至 B12D 段評估該活動及資產之組合是否符合被視為業務之最低規定。

- IE103 所取得活動及資產之組合於取得日沒有產出，因其於該日前已停止生產產出。因此，買方適用第 B12B 段之條件。該組合包含具有必要技術、知識或經驗以使用設備之有組織員工，但其未包含該有組織員工可發展或轉換為產出之另一所取得投入（例如智慧財產或存貨）。該設施及設備無法發展或轉換為產出。因此，買方作出所取得活動及資產之組合非為一項業務之結論。

釋例 F—配銷權之執照

背景

IE104 一企業（買方）向另一企業（賣方）購買於特定轄區配銷 X 產品之專屬再授權執照。賣方持有於世界各地配銷 X 產品之執照。作為此交易之一部分，買方亦購買於該轄區之現有客戶合約，並接收一供應合約以按市場費率向生產者購買 X 產品。所取得之可辨認資產中並無任一資產之公允價值構成所取得資產總額幾乎所有之公允價值。並無員工、其他資產、過程、配銷能力或其他活動被移轉。

規定之應用

IE105 買方選擇採用第 B7B 段所訂定可選擇之集中測試，並作出下列結論：

- (a) 在企業合併中可認列之可辨認資產包括配銷 X 產品之再授權執照、客戶合約及供應合約；
- (b) 再授權執照與客戶合約屬不同類別之無形資產，故渠等並非相似可辨認資產；及
- (c) 因此，所取得資產總額幾乎所有之公允價值並非集中於單一可辨認資產或一組相似可辨認資產。

因此，買方依第 B8 至 B12D 段評估該活動及資產之組合是否符合被視為業務之最低規定。

IE106 該活動及資產之組合有產出，因該執照於取得日在該再授權執照明定之轄區產生來自客戶之收入。因此，買方適用第 B12C 段之條件。如第 B12D 段(a)之說明，所取得之合約係投入，而非重大過程。買方接著考量所取得之供應合約是否提供對執行重大過程之有組織員工之取用。因該供應合約並未提供以一過程處理另一所取得投入之服務，買方認為該供應合約之實質僅為購買 X 產品，而未取得生產 X 產品所需之有組織員工、過程及其他投入。此外，所取得之再授權執照係投入，而非過程。買方作出該組合非為一項業務之結論，因其不包括有組織員工，且買方並無取得可符合第 B12C 段條件之重大過程。

釋例 G—品牌之取得

背景

IE107 假設其他事實同釋例 F，惟買方購買對 X 產品之全球權利，包括所有相關之智慧財產。所取得活動及資產之組合包括所有客戶合約及客戶關係、製成品存貨、行銷素材、客戶誘因計畫、原料供應合約、專為製造 X 產品之特殊設備及生產 X 產品之書面化製造過程及協定。並無員工、其他資產、其他過程或其他活動被移轉。所取得之可辨認資產中並無任一資產之公允價值構成所取得資產總額幾乎所有之

公允價值。

規定之應用

IE108 如第 IE105 及 IE107 段所述，所取得資產總額幾乎所有之公允價值並非集中於單一可辨認資產或一組相似可辨認資產，故不符合第 B7B 段所訂定可選擇之集中測試。因此，買方依第 B8 至 B12D 段評估該活動及資產之組合是否符合被視為業務之最低規定。

IE109 該活動及資產之組合有產出，因此買方適用第 B12C 段之條件。該組合未包含有組織員工，因而不符合第 B12C 段(a)之條件。惟買方作出所取得之製造過程係屬重大之結論，因該等過程於處理所取得之多項投入（諸如智慧財產、原料供應合約及特殊設備）時，對繼續生產產出之能力作出重大貢獻，且該等過程對 X 產品係屬獨特。因此，符合第 B12C 段(b)之條件。此外，買方作出符合第 B8 段之條件之結論，因該等重大過程及投入共同對創造產出之能力作出重大貢獻。因此，買方作出所取得活動及資產之組合為一項業務之結論。

釋例 H—放款組合之取得

情境 1—背景

IE110 一企業（買方）自另一企業（賣方）購買一放款組合。該組合由條款、規模及風險評等並非顯著不同之住宅抵押放款所組成。並無員工、其他資產、過程或其他活動被移轉。

情境 1—規定之應用

IE111 買方選擇採用第 B7B 段所訂定可選擇之集中測試，並作出下列結論：

- (a) 該等資產（住宅抵押放款）於性質上相似；
- (b) 與管理及創造產出有關之風險並無顯著不同。因放款之條款、規模及風險評等並無顯著不同；
- (c) 所取得之放款為相似資產；及
- (d) 因此，所取得資產總額幾乎所有之公允價值集中於一組相似可辨認資產。

因此，買方作出所取得活動及資產之組合非為一項業務之結論。

情境 2—背景

IE112 假設其他事實同情境 1，惟該放款組合由條款、規模及風險評等係顯著不同之商業放款所組成。所取得之放款及放款群組中並無具相似條款、規模及風險評等者，

且無任一資產之公允價值構成所取得資產總額幾乎所有之公允價值。並無員工、其他資產、過程或其他活動被移轉。

情境 2—規定之應用

IE113 買方選擇採用第 B7B 段所訂定可選擇之集中測試，並作出下列結論：

- (a) 該等資產（商業放款）於性質上相似；
- (b) 與管理及創造來自該等放款之產出有關之風險顯著不同。因該等放款之條款、規模及風險評等顯著不同；
- (c) 所取得之放款並非相似可辨認資產；及
- (d) 因此，所取得資產總額幾乎所有之公允價值並非集中於一組相似可辨認資產。

因此，買方依第 B8 至 B12D 段評估該活動及資產之組合是否符合被視為業務之最低規定。

IE114 該放款組合有產出，因其產生利息收入。因此，買方適用第 B12C 段之條件。如第 B12D 段(a)之說明，所取得之合約並非重大過程。此外，所取得活動及資產之組合未包含有組織員工，且未取得符合第 B12C 段(b)之條件之過程。因此，買方作出所取得活動及資產之組合非為一項業務之結論。

情境 3—背景

IE115 假設其他事實同情境 2，惟買方亦接收賣方之員工（例如經紀人、供應商及風險經理人），該等員工管理該組合之信用風險及與借入人間之關係。移轉予賣方之對價明顯高於所取得放款組合之公允價值。

情境 3—規定之應用

IE116 如第 IE113 段所述，所取得資產總額幾乎所有之公允價值並非集中於一組相似可辨認資產，故不符合第 B7B 段所訂定可選擇之集中測試。因此，買方依第 B8 至 B12D 段評估該組合是否符合被視為業務之最低規定。

IE117 該放款組合有產出，因其產生利息收入。因此，買方適用第 B12C 段之條件，且作出符合第 B12C 段(a)之條件之結論，因該組合包括具有必要技術、知識或經驗以執行過程（客戶關係管理及信用風險管理）之有組織員工，且該過程對繼續生產產出之能力係屬關鍵。此外，買方作出符合第 B8 段之條件之結論，因該等重大過程及所取得之投入（放款組合）共同對創造產出之能力作出重大貢獻。因此，買方作出所取得之組合為一項業務之結論。

釋例 I—決定所取得資產總額之公允價值

背景

- IE118 一企業（買方）持有另一企業（A 企業）20%之權益。於後續日期（收購日），買方再取得 A 企業 50%之權益，並取得對其之控制。A 企業於收購日之資產及負債如下：
- (a) 公允價值為 CU500 之建築物；
 - (b) 公允價值為 CU400 之可辨認無形資產；
 - (c) 公允價值為 CU100 之現金及約當現金；
 - (d) 公允價值為 CU700 之金融負債；及
 - (e) 源自與該等建築物及無形資產有關之暫時性差異之 CU160 遞延所得稅負債。
- IE119 買方就 A 企業額外之 50%權益支付 CU200。買方決定 A 企業於收購日之公允價值為 CU400，A 企業非控制權益之公允價值為 CU120（30% × CU400），先前已持有權益之公允價值為 CU80（20% × CU400）。

規定之應用

- IE120 為執行第 B7B 段所訂定可選擇之集中測試，買方需決定所取得資產總額之公允價值。買方適用第 B7B 段之規定，決定所取得資產總額之公允價值為 CU1,000，計算如下：
- (a) 建築物之公允價值（CU500）；加上
 - (b) 可辨認無形資產之公允價值（CU400）；加上
 - (c) (i)超過(ii)之金額（CU100）：
 - (i) 移轉對價（CU200）加上非控制權益之公允價值（CU120），加上先前已持有權益之公允價值（CU80）之總和（CU400）；
 - (ii) 所取得之可辨認淨資產之公允價值（ $CU300 = CU500 + CU400 + CU100 - CU700$ ）。
- IE121 第 IE120 段(c)所提及之超過金額係以類似於商譽原始衡量決定（依國際財務報導準則第 3 號第 32 段之規定）之方式。於決定所取得資產總額之公允價值時計入此金額意謂集中測試係以受所取得之任何重大過程之價值影響之金額為基礎。
- IE122 所取得資產總額之公允價值係就與是否取得任何重大過程無關之項目依國際財務報導準則第 3 號第 B7B 段(a)之規定作下列排除後決定：
- (a) 所取得資產總額之公允價值排除所取得之現金及約當現金之公允價值

(CU100)，且不包括遞延所得稅資產（於此例中為零）；及

- (b) 對於第 IE120 段(c)(ii)明定之計算，決定所取得淨資產之公允價值（CU300）時不減除遞延所得稅負債且無需決定其金額。因此，適用第 IE120 段(c)所計算之超過金額（CU100）不包括源自遞延所得稅負債之影響數之商譽。

IE123 所取得資產總額之公允價值（CU1,000）亦可以下列方式決定：

- (a) 藉由加總下列項目得出總額（CU1,100）：
- (i) 所支付之金額（CU200）加上非控制權益之公允價值（CU120）及先前已持有權益之公允價值（CU80）；與
 - (ii) 所承擔負債（遞延所得稅負債除外）之公允價值（CU700）；減除
- (b) 所取得之現金及約當現金（CU100）；減除
- (c) 所取得之遞延所得稅資產（於此例中為零）。實務上，僅於計入遞延所得稅資產可能導致不符合集中測試時，始有必要決定所排除之遞延所得稅資產金額。

對國際財務報導準則第3號「企業合併」之結論基礎之修正

闡明業務之定義

BC21A 於國際財務報導準則第3號之施行後檢討後，理事會注意到許多利害關係人對如何解讀及適用業務之定義存有疑慮。利害關係人指出此等疑慮源自下列一項或多項主要理由：

- (a) 國際財務報導準則第3號規定一項採用市場參與者觀點且不考量取得者之商業理由、策略性考量及目的之事實驅動評估（見第BC21G段）；
- (b) 某些活動及資產之組合從特定市場參與者（可將該組合整合至其過程）之觀點可能視為一項業務。惟相同之活動及資產組合從其他市場參與者之觀點可能不被視為一項業務（見第BC21H至BC21I段）；
- (c) 業務之定義使用「能被經營與管理，其目的係為提供」報酬之用語。該用語無助於判定交易是否包含一項業務（見第BC21J至BC21K段）；
- (d) 難以評估：
 - (i) 所取得之過程是否足以構成將所取得活動及資產之組合作為一項業務所須之一項要素，以及任何短缺之過程是否重大致使該組合非為一項業務；及
 - (ii) 若所取得活動及資產之組合並未產生收入，如何適用業務之定義（見第BC21L至BC21R段）；及
- (e) 業務之定義為廣義，且國際財務報導準則第3號對辨認所取得活動及資產之組合何時非為一項業務並無指引（見第BC21S至BC21AC段）。

BC21B 為考量該等疑慮，理事會在其議程新增一計畫以闡明業務之定義，其目的係協助企業判定一項交易究係以企業合併之方式處理，抑或以資產取得之方式處理。理事會於2016年發布草案「業務之定義及先前已持有之權益之會計處理」（以下簡稱「2016年草案」）。2016年草案收到80封意見函。理事會檢視該等意見函並諮詢會計準則諮詢論壇、資本市場諮詢委員會及全球編製者論壇。理事會於2018年發布「業務之定義」（以下簡稱「2018年之修正」）。理事會於2018年之修正中：

- (a) 闡明一所取得之活動及資產組合至少須包括一投入及一重大過程，且該兩者共同對創造產出之能力作出重大貢獻，始可視為一項業務（見第BC21F段）；

- (b) 刪除對市場參與者是否有能力取代短缺之投入或過程且繼續生產產出之評估（見第 BC21H 至 BC21I 段）；
- (c) 新增指引及釋例以協助企業評估是否已取得重大過程（見第 BC21L 至 BC21R 段）；
- (d) 藉由聚焦於提供予客戶之商品及勞務及刪除對減少成本之能力之提及，限縮業務及產出之定義（見第 BC21S 段）；
- (e) 新增一可選擇之集中測試，該測試允許對所取得活動及資產之組合是否非為一項業務之簡化評估（見第 BC21T 至 BC21AC 段）；並
- (f) 決議企業得（但無須）適用該等修正於修正之生效日前所發生之交易。較早之交易無須追溯適用該等修正，因追溯適用不太可能提供有用之資訊予財務報表使用者、成本可能過高，且若後見之明為必要時，追溯適用可能實務上不可行。不禁止追溯適用係因可能有某些情況將提供有用資訊，且追溯適用不會剝奪使用者取得有用資訊。

BC21C 2016 年草案亦處理第二個主題：先前已持有之權益之會計處理。理事會於 2017 年發布「國際財務報導準則 2015-2017 週期之年度改善」，對其於該主題之工作予以定案。

BC21D 國際財務報導準則第 3 號係理事會與美國財務會計準則理事會（FASB）之共同計畫之結果，且其包含與美國一般公認會計原則對業務之定義相同之定義。國際財務報導準則第 3 號之施行後檢討及 SFAS 141(R) 之施行後檢討對適用業務之定義辨認出類似之困難。此外，美國財務會計準則理事會（FASB）收到來自許多利害關係人之回饋意見表示美國一般公認會計原則中業務之定義於實務上被認為捕捉範圍更廣之交易（相較於國際財務報導準則第 3 號中之相同定義）。因此，美國財務會計準則理事會（FASB）於 2017 年發布會計準則更新（ASU）第 2017-01 號「闡明業務之定義」（「美國財務會計準則理事會 2017 年之修正」）以修正美國一般公認會計原則。2018 年之修正處理國際財務報導準則第 3 號之施行後檢討中所辨認之議題，其係基於類似於美國財務會計準則理事會（FASB）所達成結論之結論（雖然用語不同）。理事會作出結論：適用美國一般公認會計原則之企業與適用國際財務報導準則之企業於適用業務之定義時，2018 年之修正與「美國財務會計準則理事會 2017 年之修正」預期可共同產生更佳之一致性。

BC21E 2018 年之修正與「美國財務會計準則理事會 2017 年之修正」於某些方面不同。於 2018 年之修正定案前，理事會與會計準則諮詢論壇討論該等差異。該等差異如下：

- (a) 國際財務報導準則第 3 號第 B7A 至 B7B 段所訂定之集中測試為可選擇。「美國財務會計準則理事會 2017 年之修正」中相應之測試為強制性。對如何辨認公允價值集中之指引幾乎相同，但理事會增加對通常需要之計算之確認（見

第 B7B 段(b)) 並新增一釋例 (釋例 I)。

- (b) 理事會作出下列結論：所取得之外包合約可能給予對有組織員工之取用以執行重大過程，即使所取得活動及資產之組合沒有產出。於某些情況下，其可能導致取得一項業務之結論。相對地，美國財務會計準則理事會 (FASB) 作出下列結論：當不存在產出時，僅於所取得之組合包含由員工所組成之有組織員工時，始取得一項業務。
- (c) 理事會於第 B12D 段闡明有組織員工難以被取代可能顯示有組織員工所執行之過程對創造產出之能力係屬關鍵。「美國財務會計準則理事會 2017 年之修正」不包含此闡釋。
- (d) 「美國財務會計準則理事會 2017 年之修正」包含一說明：存在超過不重大金額之商譽可能係所取得過程為重大之指標。理事會並未將此說明納入 2018 年之修正中 (見第 BC21R 段(d))。
- (e) 理事會於國際財務報導準則第 3 號第 B7 段(c)中闡明，產出之狹義定義包含來自正常活動之其他收益。此種其他收益之一例為來自非屬國際財務報導準則第 15 號「客戶合約之收入」範圍內之合約之收益。美國財務會計準則理事會 (FASB) 於其結論基礎表達類似之觀點作為一項意見。
- (f) 理事會使業務之定義與國際財務報導準則第 3 號第 B7 段(c)中產出之修改後定義一致。美國財務會計準則理事會 (FASB) 並未使該兩項定義一致，但其對業務之定義明確提及輔助性指引，包括對產出之指引。

作為一項業務之最低規定

BC21F 一項過程 (或多項過程) 之存在係何以區別業務與非為一項業務之活動及資產之組合。因此，理事會決定一所取得之活動及資產組合至少須包括一投入及一重大過程，且該兩者共同對創造產出之能力作出重大貢獻，始可視為一項業務。理事會將此規定納入第 B8 段中。為闡明一項業務之存在無須包含創造產出所需之所有投入及過程，理事會於國際財務報導準則第 3 號第 B7 段中以「有能力對創造產出作出貢獻」之用語取代「有能力創造產出」之用語。

市場參與者之觀點

BC21G 國際財務報導準則第 3 號第 B11 段於判定所取得活動及資產之組合是否為一項業務時，採用市場參與者之觀點。國際財務報導準則第 3 號之施行後檢討之某些參與者指出，採用該觀點需要事實驅動評估，該評估不考量取得者之商業理由、策略性考量及目的。渠等擔心排除該等因素將不會對財務報表使用者產生最有用資訊。儘管如此，理事會作出下列結論：應繼續從市場參與者之觀點作該評估，且該評估係由所取得者之現時狀態及情況之事實所驅動，而非由考量取得者對所取

得活動及資產組合之可能意圖所驅動。基於事實（而非基於取得者之意圖）之判定有助於防止類似交易以不同方式處理。依理事會之觀點，將取得者之商業理由、策略性考量及目的納入判定將使該判定更主觀且因而增加實務上之分歧。因此，理事會於此方面不改變第 B11 段之規定。

市場參與者取代短缺之要素之能力

BC21H 於 2018 年之修正前，國際財務報導準則第 3 號第 B8 段敘明「如市場參與者能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。國際財務報導準則第 3 號之施行後檢討之許多參與者表示，評估市場參與者是否能執行此種整合可能具挑戰性，尤其是當僅有某些市場參與者能執行此種整合時。

BC21I 針對該等意見，理事會決議基於對所取得者之現時狀態及情況評估，而非基於對市場參與者是否能取代任何短缺之投入或過程（例如藉由整合所取得之活動及資產）評估。因此，理事會刪除對此種整合之提及。如第 BC21F 段所討論，2018 年之修正著重於所取得之投入及所取得之重大過程是否共同對創造產出之能力作出重大貢獻。

業務之定義中「能」之用語

BC21J 業務之定義包含「能被經營與管理，其目的係為提供」報酬一詞。施行後檢討之許多參與者指出，此詞彙之範圍過於廣泛，而無法有助於區分業務與資產。惟理事會作出結論：改變或闡明此詞彙非屬必要，因 2018 年之修正：

- (a) 刪除對市場參與者是否能整合所取得之活動及資產之評估；
- (b) 闡明所取得之過程需為重大；
- (c) 限縮產出之定義；且
- (d) 新增更健全之指引及釋例，以支持定義之各種層面。

BC21K 理事會曾考量是否需對供應商之取得提供額外指引。於某些情況下，取得者整合所取得之業務之結果為其不再產生收入。例如，企業可能取得一供應商且後續消耗來自該供應商之所有產出。所取得之投入及過程於取得日仍「能」產生收入，因此可符合一項業務之要件（若符合第 B12C 段之條件）。理事會作出結論：此結果係屬適當，因評估著重於取得者其所取得者，而非著重於取得者對其所取得者之意圖。據此，理事會保留「能」之用語作為評估之基礎。

評估所取得之過程是否重大

BC21L 國際財務報導準則第 3 號之施行後檢討之許多參與者指出難以評估：

- (a) 所取得之過程是否足以構成將所取得活動及資產之組合作為一項業務所須之一項要素；
- (b) 該組合短缺之任何過程是否重大致使該組合非為一項業務；及
- (c) 當所取得之資產組合並未產生收入時，如何適用業務之定義。

BC21M 為處理此等疑慮，2018 年之修正新增指引以協助企業評估所取得之過程是否重大。該指引對於沒有產出時要求更具說服力之證據，因產出之存在已提供所取得活動及資產之組合為一項業務之某些證據。具體而言，若該組合於取得日沒有產出，所取得之投入須包括：

- (a) 符合特定條件之有組織員工（見第 BC21N 至 BC21P 段）；及
- (b) 該有組織員工可發展或轉換為產出之其他投入（見第 BC21Q 段）。

BC21N 理事會作出結論：有組織員工之存在係重大過程之一項指標。因此，理事會決定除有限之情況外，有組織員工對於作出活動及資產之組合為一項業務之結論係屬必要。有限之情況係當所取得之組合：

- (a) 有產出；且
- (b) 包含獨特或稀有，或無法不發生重大之成本、努力或繼續生產產出能力之延遲而被取代之過程（或一組過程）。理事會作出結論：此種過程通常係屬有價值，且此通常表示該過程係屬重大，即使並未取得有組織員工。

BC21O 理事會作出結論：有組織員工雖係業務之投入，其本身非為一項業務。若不作此結論，將意謂雇用具有技術之員工而不取得任何其他投入可能被視為取得一項業務。理事會判定此種結果將與業務之定義不一致。

BC21P 儘管理事會作出有組織員工係一投入之結論，第 B7 段(b)指出，具有必要技術及經驗且遵循規則與慣例之有組織員工之智慧能力，可能提供能處理投入以創造產出之必要過程。理事會作出即使該等過程未被書面化亦屬此情況之結論。理事會新增「智慧能力」一詞使其明確。

BC21Q 若所取得活動及資產之組合沒有產出，對該組合被視為一項業務，理事會作出結論：該組合應不僅包括一重大過程，亦應包括有組織員工及所取得之有組織員工可發展或轉換為產出之其他投入兩者。企業將需評估該等投入之性質以評估該過程是否重大。理事會觀察到，處於發展階段之許多企業將符合此條件，因技術、智慧財產或其他資產正在發展為商品或勞務。相反地，若一組合於取得日產生產出，該組合已包含正在轉換為產出之投入，因此無需特別考量所取得過程處理之投入之類型。

BC21R 於 2018 年之修正定案時，理事會亦：

- (a) 於第 B12D 段(a)明定所取得之合約並非重大過程，以闡明提供持續收入流量之合約（例如租賃合約）本身並非過程。
- (b) 於第 B12D 段(a)闡明所取得之外包協議可能給予對有組織員工之取用，企業應評估透過外包協議所取用之有組織員工是否執行企業所控制之重大過程，因而取得該過程。理事會新增此段落係因國際財務報導準則解釋委員會之某些委員觀察到，國際財務報導準則第 3 號並未對評估活動及資產之組合是否為業務時是否應考量外包之過程提供指引。
- (c) 於第 B12D 段(b)闡明所取得之有組織員工難以被取代可能顯示該有組織員工所執行之過程對創造產出之能力係屬關鍵，因理事會預期相較於取代執行（例如）附屬過程之員工，取代執行關鍵過程之員工通常較為困難。理事會提供此指標，因 2016 年草案之某些回應者表示所提議對重大過程之指引將須過多之判斷。
- (d) 刪除 2016 年草案所提議存在超過不重大金額之商譽可能係所取得過程係屬重大之指標之前提假設。2016 年草案之回應者表示此提議產生之困惑多於闡釋。例如，某些回應者不清楚此提議究係指經濟上存在於業務中之「核心商譽」，抑或係指企業合併之會計處理中所決定之商譽之會計衡量。某些回應者懷疑此提議是否實質上會迫使企業為評估所取得者事實上是否為一項業務而適用企業合併之會計處理衡量商譽。
- (e) 刪除國際財務報導準則第 3 號第 B10 段，該段說明評估一個處於發展階段之整合性活動及資產組合時考量之因素。理事會刪除該段，因 2018 年之修正對沒有產出之所取得活動及資產之組合提供較一般性之討論。
- (f) 於第 IE73 至 IE123 段新增釋例，以協助解釋何者被視為一項業務。2016 年草案草擬之釋例亦包括一石油及天然氣營運之取得之例子。為與美國財務會計準則理事會 2017 年之修正一致，理事會並未將該例子納入 2018 年之修正中。

產出之狹義定義

BC21S 理事會於 2018 年之修正限縮產出之定義，以聚焦於提供予客戶之商品及勞務、投資報酬及來自正常活動之其他收益，並排除直接提供予投資者或其他業主、社員或參與者之報酬（其形式為較低之成本及其他經濟效益）。理事會亦修正業務之定義，使其與產出之狹義定義一致。理事會作此等改變，因：

- (a) 國際財務報導準則第 15 號「客戶合約之收入」聚焦於屬企業正常活動之產出之商品或勞務。儘管如此，由於並非所有業務皆有屬國際財務報導準則第 15 號範圍內之收入。修改後之定義亦包括屬投資收益或來自正常活動之其他收益之產出。

- (b) 產出之先前定義提及直接提供予投資者之較低之成本及經濟效益。此提及無助於區分資產與業務，因其混淆了取得資產之動機與所取得活動及資產之特性。許多資產之取得（例如新製造設備之購買）可能係基於降低成本之動機，但可能不涉及取得重大過程。

集中測試

- BC21T 國際財務報導準則第 3 號之施行後檢討之許多參與者注意到，適用業務之定義時涉及重大判斷，而國際財務報導準則第 3 號對辨認所取得活動及資產之組合非為一項業務之情況幾乎沒有提供指引。為處理此等疑慮，理事會於 2018 年之修正中新增一項集中測試，該測試藉由避免於某些情況下詳細評估之需求，以減少成本及複雜度。若所取得資產總額幾乎所有之公允價值集中於單一可辨認資產或一組相似可辨認資產，則符合集中測試，該活動及資產之組合被視為非為一項業務。若符合集中測試，則無需進一步評估。
- BC21U 理事會設計集中測試之目標在於使其易於了解且—在某些易於說明之簡單情況下—較容易操作且節省成本（相較於適用第 B8 至 B12D 段所規定之詳細評估）。針對該目標，集中測試聚焦於單一可辨認資產或一組相似可辨認資產。理事會不預期企業會執行詳細之計算以適用該測試，因詳細之計算將破壞此測試之目的，該目的係允許一簡化評估。此外，理事會欲於多數情況下該測試之結果與詳細評估之結果相同，且欲最小化適用集中測試之結果可能剝奪財務報表使用者有用資訊之風險。
- BC21V 為確認理事會不預期詳細之計算，第 B7B 段(b)闡明所取得資產總額之公允價值，通常如何參考所移轉對價之公允價值而決定。於 2018 年之修正定案時，理事會新增一釋例列示該計算（釋例 I）。
- BC21W 理事會作出活動及資產之組合是否包括重大過程並非取決於該組合如何籌資之結論。因此，集中測試係基於所取得之資產總額（而非基於資產淨額）。因此，債務（例如建築物融資之抵押貸款）或其他負債之存在並不改變一項取得是否係企業合併之結論。此外，為回應回應者之請求，理事會於 2018 年之修正定案時明定，集中測試所考量之資產總額排除所取得之現金及約當現金、遞延所得稅資產，以及源自遞延所得稅負債之影響數之商譽。作出此等排除係因所取得之現金及所取得資產及負債之課稅基礎與所取得活動及資產之組合是否包括重大過程無關。
- BC21X 於 2018 年之修正定案時，理事會使集中測試為可選擇，此變動使企業能於（例如）評估其是否取得重大過程較適用集中測試更有效率或將導致較能忠實表述特定交易之經濟實質之結論時作此評估。為與集中測試之目的之一致，2018 年之修正：
- (a) 明定執行該測試之選擇可依個別交易選擇；且
- (b) 若企業執行集中測試且作出所取得活動及資產之組合非為一項業務之結論，

不禁止企業執行第 B8 至 B12D 段所規定之詳細評估。理事會決定此禁止非屬必要，因倘若企業意圖不考量集中測試之結果，其可選擇不採用該測試。

BC21Y 理事會於使集中測試為可選擇時，考量若對特定交易採用集中測試適用於而未達成與第 B8 至 B12D 段所規定之詳細評估相同之結果時，將產生之會計結果。集中測試將某些交易辨認為資產取得。對所有其他交易，企業須執行詳細評估。集中測試絕不會將一項交易判定為企業合併。

BC21Z 理論上，集中測試有時可能將詳細評估會辨認為企業合併之交易辨認為資產取得，該集中測試之結果將為偽陽性^(譯者註)。理事會以最小化偽陽性可能剝奪財務報表使用者有用資訊之風險來設計集中測試。偽陽性有兩項結果：

- (a) 企業無法認列於經濟上存在於企業合併中但不存在於資產取得之「核心商譽」¹。儘管如此，若所取得資產總額（包括核心商譽）幾乎所有之公允價值集中於單一可辨認資產（或一組相似可辨認資產），該核心商譽之公允價值不會是所取得資產總額之公允價值總額之重大部分。因此，核心商譽之價值之資訊不太可能係屬重大。此外，若所取得過程之公允價值非屬重大，第 B8 至 B12D 段所規定之詳細評估將不太可能作出該等過程係屬重大之結論。
- (b) 企業合併之會計處理規定與資產取得之會計處理規定間存有某些其他差異，包括與遞延所得稅、或有對價、收購相關成本及廉價購買利益有關之差異。該等會計規定之差異並非由企業合併之經濟意涵與資產取得之經濟意涵間之差異所驅動。因此，理事會不預期偽陽性會導致企業合併之經濟意涵相關資訊之損失。

BC21AA 集中測試可能未辨認出藉由第 B8 至 B12D 段所規定之詳細評估會辨認出之資產取得，該集中測試之結果將為偽陰性^(譯者註)。企業於此種情況下須執行詳細評估，且預期會達到猶如其未採用集中測試之相同結論。因此，偽陰性並無會計後果。

BC21AB 理事會於 2018 年之修正定案時，亦闡明對單一可辨認資產及相似可辨認資產之指引之某些層面（見第 B7B 段(c)至(f)及 B7C 段）。

BC21AC 理事會於 2018 年之修正定案時：

- (a) 並未將集中測試作為指標（而使其為決定性）。因倘若作此變動，將不一致於藉由在某些易於說明之簡單情況下提供一設計簡單之測試以減少適用國際

^(譯者註) 此處之原文為「false positive」，於此處之意涵為「該交易符合集中測試而被判定為資產取得」係錯誤之判定。

¹ 第 BC313 至 BC318 段說明「核心商譽」。該等段落亦指出，因商譽係以剩餘數衡量之，商譽之帳面金額包括若干其他因素以及核心商譽。

^(譯者註) 此處之原文為「false negative」，於此處之意涵為「該交易不符合集中測試而尚須執行詳細評估，惟該詳細評估之結果為此交易屬資產取得」。

財務報導準則第3號之成本之目的。

- (b) 並未對「幾乎所有」之用語提供進一步指引，因若干國際財務報導準則中已使用該用語。