

## 附件 1:

# 国际会计准则理事会《同一控制下的企业合并（讨论稿）》简介

国际会计准则理事会（IASB，以下简称理事会）于 2020 年 11 月 30 日发布了《同一控制下的企业合并（Business Combinations under Common Control）（讨论稿）》（以下简称讨论稿），征求意见截止日期为 2021 年 9 月 1 日。理事会在讨论稿中就同一控制下的企业合并的项目范围、购买法和账面价值法的适用范围和具体会计处理、披露要求等方面形成初步决议，并就上述问题向全球利益相关方征求意见。现将讨论稿简要介绍如下：

### 一、有关背景

理事会于 2004 年 3 月发布的《国际财务报告准则第 3 号——企业合并》（以下简称《国际财务报告准则第 3 号》）仅规范了非同一控制下的企业合并的会计处理，而将同一控制下的企业合并排除在适用范围之外。为了填补规范空白和提高会计信息的可比性和透明度，理事会在 2016 年 4 月将“同一控制下的企业合并”项目确定为研究项目，在全球范围内广泛研究有关国家或地区的会计实务，并积极听取财务报告编制者、使用者、审计师以及监管机构、准则制定机构等方面的意见。

“同一控制下的企业合并”项目自设立以来就引起了利益相关方的广泛关注和热烈讨论。自 2017 年至今，理事会在月度例会上先后开展 20 次讨论，会计准则咨询论坛(ASAF)先后开展 6 次讨论，全球报表编制者论坛(GPF)先后开展 3 次讨论，资本市场咨询委员会(CMAC)先后开展 3 次讨论，世界准则制定机构会议(WSS)先后开展 2 次讨论。

理事会工作人员根据“同一控制下的企业合并”项目前期研究的成果，起草并发布了讨论稿，进一步在全球范围内就理事会有关该项目的初步决议征求意见和建议。

## 二、讨论稿的主要内容

讨论稿提出如下建议：扩展同一控制下的企业合并的认定、对同一控制下的企业合并的会计处理引入购买法、明确购买法和账面价值法的具体要求、增加同一控制下的企业合并的信息披露等。

### (一) 扩展同一控制下的企业合并的认定

《国际财务报告准则第 3 号》规定，同一控制下的企业合并是指“所有参与合并的主体或业务在企业合并前和企业合并后均受同一方或相同的多方最终控制，并且该控制并非暂时性的”。讨论稿建议扩展同一控制下的企业合并的认定，在上述定义的基础上增加其他相关交易：**一是**建议“同一控制下的企业合并”项目应规范在同一控制下企业转移一项业务的交易，即使其不满足《国际财务报告准则第 3 号》中“企

业合并”的定义；二是建议该项目还应包括同一方最终控制下所有合并参与方之间发生的业务转移，无论该交易的被合并方是否在该合并发生之前从外部购买或者在合并发生之后立即对外出售，以及无论该交易是否以未来对外出售为条件，如首次公开发行股票。

## （二）对同一控制下的企业合并的会计处理引入购买法

关于同一控制下的企业合并的会计处理，讨论稿建议：

第一，同一控制下的企业合并不采用单一的会计处理方法，即既不要求所有交易采用购买法，也不要求所有交易采用账面价值法。

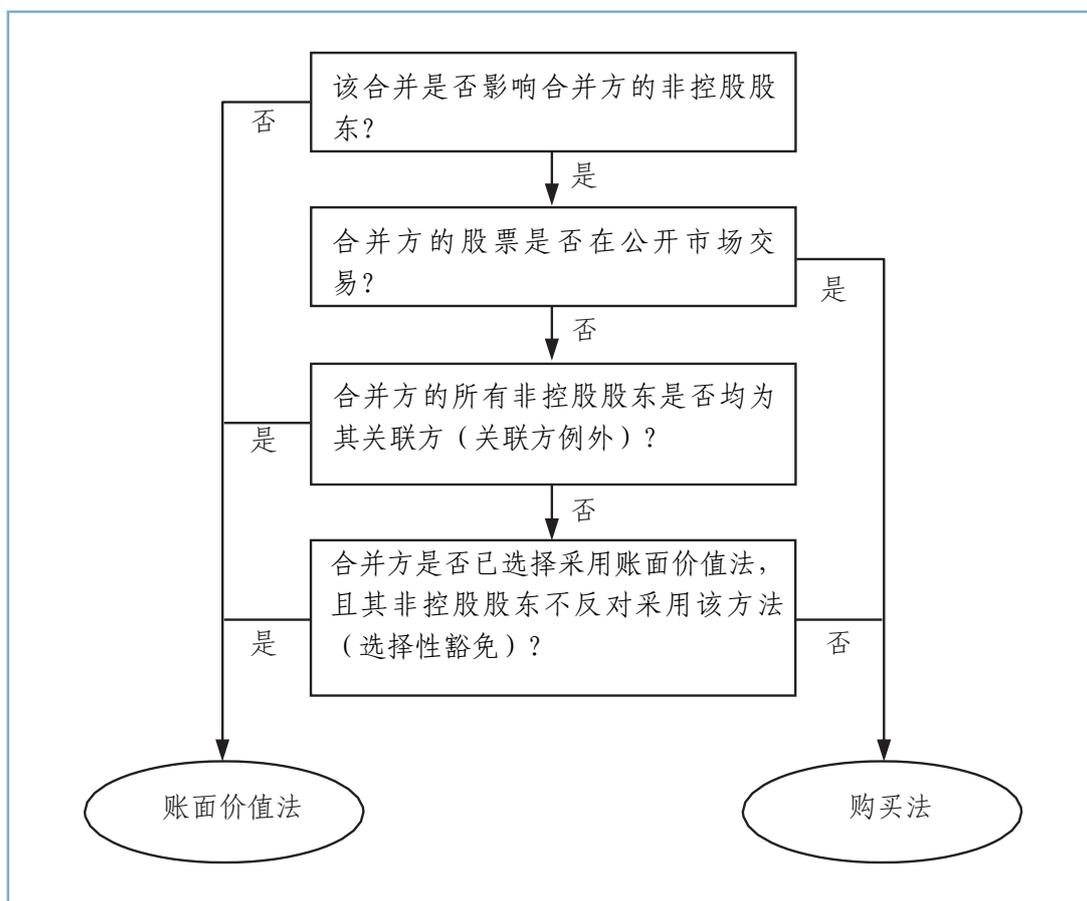
第二，在满足成本效益原则和考虑其他实施条件的情况下，同一控制下的企业合并影响合并方非控股股东的，原则上采用购买法，并明确如果合并方为上市公司，该交易应当采用购买法。

第三，所有其他同一控制下的企业合并采用账面价值法，包括所有涉及全资子公司的合并。

另外，考虑成本效益原则和其他实施条件后，对于同一控制下的企业合并影响合并方非控股股东、但合并方不是上市公司的交易，讨论稿提供了一项选择性豁免和一项例外，具体包括：一是如果合并方告知了所有非控股股东其采用账面价值法的建议，并且非控股股东不反对采用该方法的，允许合并方采用账面价值法（购买法的选择性豁免）；二是如

果所有非控股股东是合并方的关联方，要求合并方应当采用账面价值法（购买法的关联方例外）。

理事会关于应在何时采用何种方法的初步意见如下图：



### （三）明确购买法的具体会计处理

关于购买法的具体会计处理，讨论稿建议应与《国际财务报告准则第3号》的相关要求原则上保持一致，且都不要要求合并方去识别、计量和确认权益性分配（即所有者权益的减少）。另外，讨论稿建议合并对价的公允价值低于被合并方可辨认净资产公允价值份额的部分确认为权益性投入（即所有者权益的增加）而非利得。

#### **（四）明确账面价值法的具体会计处理**

讨论稿建议账面价值法的具体会计处理应包括以下五个方面：

第一，合并方应当采用被合并方的账面价值计量合并中取得的资产和承担的负债。

第二，合并方采用自身股份作为对价的，讨论稿建议在本项目中不予规范对价的计量；合并方采用转移资产作为对价的，讨论稿建议按照合并日被转移资产在合并方财务报表中的账面价值计量对价；合并方采用承担债务作为对价的，讨论稿建议按照其他准则规范负债初始确认的金额计量对价。

第三，合并方应当将合并对价与在合并中取得的资产和负债的账面价值之间的差额确认为所有者权益，但对该差额在所有者权益中如何列示在本项目中不予规定。

第四，合并方应当将交易成本确认为交易发生当期的费用，但发行权益工具或债务工具的成本应当按照其他准则的有关规定进行会计处理。

第五，合并方的合并财务报表只包括被合并方在合并后的资产、负债、收入和费用，无需重述被合并方的合并前信息。

#### **（五）增加同一控制下的企业合并的信息披露**

讨论稿建议，对于采用购买法的同一控制下的企业合并，

合并方应按照《国际财务报告准则第3号》的相关规定以及《企业合并——披露、商誉及其减值（讨论稿）》的相关建议进行披露。讨论稿还建议理事会就企业如何运用上述披露要求和《国际会计准则第24号——关联方披露》的披露要求提供实施指南，特别是关于合并条款的信息。

讨论稿建议，对于采用账面价值法的同一控制下的企业合并，合并方应按照《国际财务报告准则第3号》和《企业合并——披露、商誉及其减值（讨论稿）》披露以下信息：一是被合并方的名称和说明，合并日，合并方取得的具有表决权的持股比例，企业合并的主要原因及合并方如何取得被合并方的控制权；二是主要资产和负债的确认金额，包括融资活动和设定受益计划形成的负债的相关信息；三是被合并方的少数股东权益的账面价值；四是单项交易不具有重要性的汇总信息；五是作为资产负债表日后事项的企业合并的相关信息；六是与取得资产和承担负债相关的利得和损失的金额和说明；七是有助于使用者评估合并交易的性质、财务影响和预期收益的其他信息。另外，讨论稿建议理事会不要求合并方披露被合并方的合并前信息，且合并方应披露合并对价与交易中取得的净资产账面价值之间差额确认为所有者权益的金额，及其在所有者权益中的列示信息。

### **三、征求意见的主要问题**

**问题 1:（关于项目范围）**讨论稿第 1.10 段至第 1.23 段

讨论了理事会的初步意见，即理事会应当制定相关建议以涵盖合并方对于所有同一控制下的业务转移（在本讨论稿中统称为“同一控制下的企业合并”）所进行的会计处理，即使此类转移属于以下情况：

（1）转移的业务此前是从外部购买的，或者在转移之后立即对外（集团以外的一方）出售参与合并的一个或多个公司；或者

（2）该项转移是以对外出售合并后公司为条件，例如首次公开发行股票。

您是否赞同理事会关于其应当制定的相关建议的适用范围的初步意见？赞同或不赞同的理由是什么？若不赞同，您建议理事会应当考虑哪些交易及其理由？

**问题 2：（关于计量方法的选择）** 讨论稿第 2.15 段至第 2.34 段讨论了理事会的如下初步意见：

（1）不应将购买法或账面价值法适用于所有同一控制下的企业合并。

您是否赞同该初步意见？赞同或不赞同的理由是什么？若不赞同，您认为哪种方法应当适用于所有同一控制下的企业合并，理由是什么？

（2）如讨论稿第 2.35 段至第 2.47 段所讨论的（见问题 3），在满足成本效益原则并考虑其他实务问题的情况下，同一控制下的企业合并影响合并方非控股股东的，原则上应

当采用购买法。

您是否赞同该初步意见？赞同或不赞同的理由是什么？若不赞同，您认为应当在何时采用购买法，理由是什么？

（3）账面价值法适用于所有其他的同一控制下的企业合并，包括所有全资子公司之间发生的合并。

您是否赞同该初步意见？赞同或不赞同的理由是什么？若不赞同，您认为应当在何时采用账面价值法，理由是什么？

**问题 3: (关于计量方法的选择)** 对于影响合并方非控股股东的同一控制下的企业合并，讨论稿第 2.35 段至第 2.47 段讨论了其适用的成本效益原则及其他实务考虑。

（1）按照理事会的初步意见，如果合并方的股票在公开市场交易，则应当要求采用购买法。

您是否赞同该初步意见？赞同或不赞同的理由是什么？

（2）按照理事会的初步意见，当合并方为非公众公司时：

①如果合并方已告知所有非控股股东其拟采用账面价值法，且这些股东不反对采用该方法，则应当允许合并方采用账面价值法（购买法的选择性豁免）。

您是否赞同该豁免？赞同或不赞同的理由是什么？您认为该豁免在实务中是否切实可行？如果不切实可行，您认

为怎样的豁免在实务中才是切实可行的？

②如果合并方的所有非控股股东均为其关联方，则应当要求合并方采用账面价值法（购买法的关联方例外）。

您是否赞同该例外？赞同或不赞同的理由是什么？

（3）如果您不赞同可选择性豁免（问题 3(2)①）或关联方例外（3(2)②），您认为非公众公司应如何采用购买法才能满足成本效益原则？

**问题 4:（关于计量方法的选择）**讨论稿第 2.48 段至第 2.54 段讨论了部分利益相关方提出的建议，即公开上市交易的公司也应当适用购买法的选择性豁免和关联方例外。然而，按照理事会的初步意见，如果合并方为公开上市交易的公司，其应当始终采用购买法。

（1）您是否赞同购买法的选择性豁免不应适用于合并方为公开上市交易公司的情况？赞同或不赞同的理由是什么？若不赞同，您认为怎样的豁免在实务中才是切实可行的？

（2）您是否赞同购买法的关联方例外不应适用于合并方为公开上市交易公司的情况？赞同或不赞同的理由是什么？

**问题 5:(关于购买法的应用)**讨论稿第 3.11 段至第 3.20 段对同一控制下的企业合并如何应用购买法进行了讨论。

（1）按照理事会的初步意见，在将购买法应用于同一

控制下的企业合并时，不应要求合并方识别、计量和确认权益性分配。

您是否赞同该初步意见？赞同或不赞同的理由是什么？若不赞同，您推荐采用何种方法识别和计量权益性分配，理由是什么？特别是您是否推荐使用附录 C 中所述的任何一种方法，或是您有其他推荐的方法？

（2）按照理事会的初步意见，在对同一控制下的企业合并应用购买法时，其应当要求合并方将取得的可辨认资产和负债的公允价值超过支付对价的差额确认为权益性投入，而不应作为廉价购买产生的利得计入利润表。

您是否赞同该初步意见？赞同或不赞同的理由是什么？若不赞同，您推荐采用什么方法，理由是什么？

（3）您是否建议理事会针对合并方如何对同一控制下的企业合并应用购买法制定任何其他的要求？如果是，您认为还需要制定哪些要求？需要制定这些要求的理由是什么？

**问题 6：（关于账面价值法的应用）** 讨论稿第 4.10 段至第 4.19 段讨论了理事会的如下初步意见，即对同一控制下的企业合并应用账面价值法时，合并方应当将取得的资产和负债按照其在被合并方的账面价值进行计量。

您是否赞同意理事会的该项初步意见？赞同或不赞同的理由是什么？若不赞同，您建议采用何种方法及其理由？

**问题 7: (关于账面价值法的应用)** 讨论稿第 4.20 段至第 4.43 段讨论了理事会的如下初步意见:

(1) 对同一控制下的企业合并应用账面价值法时, 合并方以其自身股份作为对价的, 理事会不应规定合并方应当如何对该对价进行计量; 以及

(2) 在应用账面价值法时, 合并方应当按照以下原则计量其所支付的对价:

1. 以资产支付对价——按照合并日该等资产在合并方的账面价值进行计量; 以及

2. 以发生或承担负债支付对价——按照该等负债所适用的国际财务报告准则确定的其在合并日的初始确认金额进行计量。

您是否赞同理事会的该项初步意见? 赞同或不赞同的理由是什么? 若不赞同, 您建议采用何种方法及其理由?

**问题 8: (关于账面价值法的应用)** 讨论稿第 4.44 段至第 4.50 段讨论了理事会的如下初步意见:

(1) 在对同一控制下的企业合并应用账面价值法时, 合并方应当将所支付的对价与合并中取得的资产和负债的账面价值之间的差额确认为权益; 以及

(2) 理事会不应规定合并方应当在哪一或哪些权益项目中列报该差额。

您是否赞同理事会的该项初步意见? 赞同或不赞同的

理由是什么？若不赞同，您建议采用何种方法及其理由？

**问题 9: (关于账面价值法的应用)** 讨论稿第 4.44 段至第 4.50 段讨论了理事会的如下初步意见，即在对同一控制下的企业合并应用账面价值法时，合并方应当将交易费用在其发生当期确认为费用，但发行股份或债务工具的费用应当按照适用的国际财务报告准则进行会计处理。

您是否赞同理事会的该项初步意见？赞同或不赞同的理由是什么？若不赞同，您建议采用何种方法及其理由？

**问题 10: (关于账面价值法的应用)** 讨论稿第 4.57 段至第 4.65 段讨论了理事会的如下初步意见，即在对同一控制下的企业合并应用账面价值法时，合并方应当将被合并方的资产、负债、收益和费用自合并日起纳入其财务报表，无需重述合并前的信息。

您是否赞同理事会的该项初步意见？赞同或不赞同的理由是什么？若不赞同，您建议采用何种方法及其理由？

**问题 11: (关于披露要求)** 讨论稿第 5.5 段至第 5.12 段讨论了理事会针对采用购买法的同一控制下的企业合并的如下初步意见：

(1) 合并方应当遵循《国际财务报告准则第 3 号》的披露要求，包括因理事会发布的《企业合并——披露、商誉和减值（讨论稿）》而对这些要求作出的任何改进；以及

(2) 理事会应当就如何运用上述披露要求和《国际会

计准则第 24 号——《关联方披露》的披露要求，披露有关合并的信息，特别是关于合并条款的信息，提供应用指引。

您是否赞同理事会的该项初步意见？赞同或不赞同的理由是什么？若不赞同，您建议采用何种方法及其理由？

**问题 12：（关于披露要求）** 讨论稿第 5.13 段至第 5.28 段讨论了理事会针对采用账面价值法的同一控制下的企业合并的如下初步意见：

（1）仅部分而非全部《国际财务报告准则第 3 号》的披露要求，包括因理事会发布的《企业合并——披露、商誉和减值（讨论稿）》而对这些要求作出的任何改进，是适用的（请参见讨论稿第 5.17 段和第 5.19 段）；

（2）理事会不应要求披露合并前信息；以及

（3）合并方应当披露：

1. 合并对价与合并中取得的资产和负债的账面价值之间差额确认为权益的金额；以及

2. 该差额计入哪一或哪些权益项目。

您是否赞同理事会的该项初步意见？赞同或不赞同的理由是什么？若不赞同，您建议采用何种方法及其理由？