

2020年11月

国际财务报告准则®
准则讨论稿

2020年2号讨论稿

同一控制下的企业合并

征求意见截止日期为2021年9月1日

IASB®

 IFRS®

同一控制下的企业合并

征求意见截止日期为2021年9月1日

为征求各方意见，国际会计准则理事会（IASB，以下简称“理事会”）发布了《同一控制下的企业合并（讨论稿）》。请在**2021年9月1日前**提交反馈意见，您可以将书面反馈意见寄送至以下地址，或通过电子邮件发送至commentletters@ifrs.org，或通过下方“文件征求意见中（Open for comment documents）”页面在线提交：

<https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/>.

除非反馈意见者要求保密，否则所有反馈意见均将登载于理事会的官方网站www.ifrs.org，供公众查阅。对于反馈意见者的不公开请求，如无合理理由，例如涉及商业机密，一般不予支持。请登录我们的官方网站，了解这项政策以及我们对您个人信息使用方式的详细内容。

免责声明：在适用法律许可的范围内，对于任何人因本出版物或其翻译版本而在合同履行、侵权行为或其他活动中发生的任何性质的索赔或损失，包括直接或间接损失、偶然或必然发生的损失、惩罚性赔偿、处罚或成本，理事会和国际财务报告准则基金会（以下简称“基金会”）均不承担责任。

本出版物包含的信息不构成专业建议，不能替代合格专业服务。

ISBN: 978 -1 -911629 -98 -6

© 2020 国际财务报告准则基金会

版权所有。本出版物的复制及使用权受严格限制。如需更多详情，请通过licences@ifrs.org联系基金会。

理事会发布的出版物，可联系基金会出版部领取。有关出版物和版权问题，请发送邮件至publications@ifrs.org，或登录我们的网店<http://shop.ifrs.org>查询。



基金会在全球注册的商标包括 ‘IAS®’、‘IASB®’、IASB®标识、‘IFRIC®’、‘IFRS®’、IFRS®标识、‘IFRS for SMEs®’、IFRS for SMEs®标识、‘IFRS Taxonomy’、‘International Accounting Standards®’、‘International Financial Reporting Standards®’、‘Hexagon Device’、‘NIIF®’及‘SIC®’。如需了解基金会商标的更多详情，请联系基金会。

基金会是根据美国特拉华州《普通公司法》设立的一家非营利性机构，并作为跨国公司（公司代码：FC023235）在英国和威尔士分别设有办事处，总部地址是伦敦金丝雀码头西渡广场7号哥伦布大楼（Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London）（邮编E14 4HD）。

目录

	页码
简介及意见征求	5
理事会发布本讨论稿的原因	5
实施本讨论稿中的初步意见会对谁产生影响？	6
理事会的初步意见是如何形成的？	6
本讨论稿包括的内容	7
后续步骤	7
意见征求	7
向反馈意见者提出的问题	8
反馈意见的截止日期	14
如何提交反馈意见	14
第一部分—目标、范围和重点	15
背景	15
项目目标	17
项目范围	17
项目重点	19
与其他准则的相互影响	21
向反馈意见者提出的问题	21
第二部分—选择计量的方法	22
来自利益相关方的建议	22
选择计量方法时的主要考虑事项	26
对影响非控股股东的合并的成本效益权衡及其他实务考量	31
理事会初步意见汇总	36
理事会初步意见的实施影响	36
向反馈意见者提出的问题	38
第三部分—应用购买法	40
权益性分配	43
权益性投入	44
向反馈意见者提出的问题	46
第四部分—应用账面价值法	47
来自利益相关方的建议	48
计量取得的资产和负债	49
计量合并对价	52
合并对价与取得的资产和负债之间的差额的会计处理	57
交易费用的会计处理	59
提供企业合并前的信息	60
向反馈意见者提出的问题	62

第五部分—披露要求	65
采用购买法时的披露要求	65
采用账面价值法时的披露要求	67
向反馈意见者提出的问题	71
附录A—本讨论稿使用的术语表	73
附录B—项目范围	76
本项目范围内规范哪些交易？	76
哪一方的会计处理？	79
哪些类型的财务报表？	79
附录C—权益性分配的计量	81
基于公允价值的方法	82
基于减值的方法	83
两种方法的小结	83

简介及意见征求

为了便于广大读者理解，本讨论稿使用了图表（并通过不同颜色进行区分），亦尽可能使用简洁浅显的语言表述。附录A给出了本讨论稿所定义的术语的含义。这些被定义的术语在各章节中首次出现时以**粗体**标示。

理事会发布本讨论稿的原因

IN1 国际会计准则理事会（理事会）在进行一项关于**同一控制下的企业合并**的研究项目，在此类合并中，参与合并的公司或**业务**在合并前后均受同一方最终控制。图表IN.1给出了关于同一控制下的企业合并的一个简单示例。

图表 IN.1—同一控制下的企业合并



IN2 在图表IN.1的示例中，C公司的控制权从A公司转移至B公司。不管是交易前还是交易后，这三家公司最终均由P公司（即**控制方**）控制。国际财务报告准则包含关于P公司、A公司和C公司如何对此项交易进行会计处理的要求（见第1.19段）。但是，国际财务报告准则中并没有专门的准则适用于B公司（**合并方**）如何对其与C公司（**被转让方**）的合并进行会计处理，这是因为此类合并不属于《国际财务报告准则第3号——企业合并》的适用范围。在缺乏专门适用的国际财务报告准则的情况下，合并方必须针对此类交易制定其自己的会计政策。¹

IN3 理事会已启动一项关于同一控制下的企业合并的研究项目，以回应利益相关方的反馈，即由于此类合并缺乏专门适用的国际财务报告准则，导致实务中存在会计处理不一致的情况。此外，公司针对此类合并提供的信息通常很少。该研究项目的目标是，研究制定适用于合并方的会计处理要求，以降低实务中的不一致性，并为合并方财务报表的使用者提供关于此类合并的更有价值的信息。

¹ 《国际会计准则第8号——会计政策、会计估计变更和差错》

IN4 本讨论稿概括了该项研究项目的成果，阐述了理事会针对上述事项所可能制定的会计处理要求的初步意见，并就此征求意见。

实施本讨论稿中的初步意见会对谁产生影响？

IN5 如果本讨论稿中的初步意见得以实施，将引入关于同一控制下的企业合并的新要求。该要求将适用于合并方（即合并中获得了被转移的一个或多个公司或业务的控制权的公司）的财务报表。（在图表IN.1中，合并方是指B公司）。一般而言，这些可能制定的会计处理要求将仅适用于合并方的合并财务报表。但是，在某些情况下，这些可能制定的会计处理要求也可能适用于合并方编制的其他类型的财务报表（参见第1.20-1.23段和第B.16-B.18段）。

IN6 如果本讨论稿中的初步意见得以实施，将会降低实务中的不一致性，提高合并方关于同一控制下的企业合并的会计处理的透明度，并且为该等合并提供更加相关及可比的信息。

IN7 上述初步意见不会对控制方、**转让方**或被转让方（图表IN.1中的P公司、A公司和C公司）的会计处理产生影响。

理事会的初步意见是如何形成的？

IN8 理事会在形成初步意见的过程中考虑了以下事项：

- (a) 同一控制下的企业合并与由国际财务报告准则第3号所规范的企业合并是否以及在什么情况下是相似的；
- (b) 哪些信息对于合并方财务报表的使用者是有用的；
- (c) 提供特定信息所带来的效益是否能够证明为此所付出的成本是合理的；
- (d) 特定方法的复杂程度；以及
- (e) 特定方法是否会产生会计套利的机会（有时称为“架构机会”）。

IN9 在分析上述因素的过程中，理事会考虑了在此项目的研究和咨询过程中获得的反馈意见，包括：

- (a) 对国际财务报告准则各项准则及《财务报告概念框架》（以下简称“概念框架”）中的要求及指引的分析；
- (b) 查阅各国准则制定机构在国家层面发布的要求及近期发布的咨询文件、会计师事务所发布的指引、学术论文、报告、文章及其他文献；
- (c) 向投资人和分析师、各国准则制定机构、监管机构和财务报表编制者进行咨询，包括咨询以下为理事会提供建议的机构：资本市场咨询委员会（CMAC）、会计准则咨询论坛（ASAF）、全球报表编制者论坛（GPF）和新兴经济体专家组（EEG）；
- (d) 复核现行会计处理实务；²以及
- (e) 了解两大信用评级机构的企业信用评级方法。³

² 该复核涵盖2018年1月1日至2019年3月31日之间各国家/地区发布的英文版年报。在此次复核中，有207份年报中披露了267项同一控制下的企业合并。

³ 关于理事会在此项目中进行的研究以及与利益相关方所做咨询的更多信息，请参见理事会在制定本讨论稿的过程中所考虑的项目工作人员报告。例如，请参见2020年2月《[议程文件—23B应循程序](#)》，获取与利益相关方之间的咨询纪要（附录B）、对现行财务报告实务的复核（附录C）及查阅学术文献（附录D）。

本讨论稿包括的内容

IN10 本讨论稿讨论了为制定同一控制下的企业合并的会计处理要求而需要解决的一系列问题，本讨论稿将这些问题分为五部分，并且列出了理事会针对各个部分的初步意见以及需要向反馈意见者征求意见的问题。这五部分分别是：

- (a) 本项目的目标、范围和重点（第一部分）；
- (b) 计量方法的选择（第二部分）；
- (c) 如何应用**购买法**（第三部分）；
- (d) 如何应用**账面价值法**（第四部分）；以及
- (e) 披露要求（第五部分）。

后续步骤

IN11 本讨论稿中所述观点为理事会的初步意见，后续可能发生变化。理事会将会考虑其收到的各方对本讨论稿的反馈意见，再决定是否需制定一份征求意见稿，就实施其部分或全部初步意见进行提议。

意见征求

IN12 理事会欢迎各方对《同一控制下的企业合并（讨论稿）》提出反馈意见，特别是第IN14-IN19段中所列的问题（这些问题亦包含在本讨论稿对应的章节中）。反馈意见最好能够：

- (a) 切实回应所述问题；
- (b) 注明所针对的具体段落或初步意见；
- (c) 包含清晰的理由；
- (d) 指出初步意见中任何难以翻译的表述；以及
- (e) 包含建议理事会考虑的其他替代方法（如适用）。

IN13 理事会仅针对本讨论稿述及的事项征求反馈意见。

向反馈意见者提出的问题

项目范围

IN14 第一部分介绍了本项目的目标、范围和重点。理事会的最终目标是，就合并方对于同一控制下的企业合并应当如何进行会计处理的问题，填补国际财务报告准则的“空白”。

项目范围

问题1

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：

- (a) 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
- (b) 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。

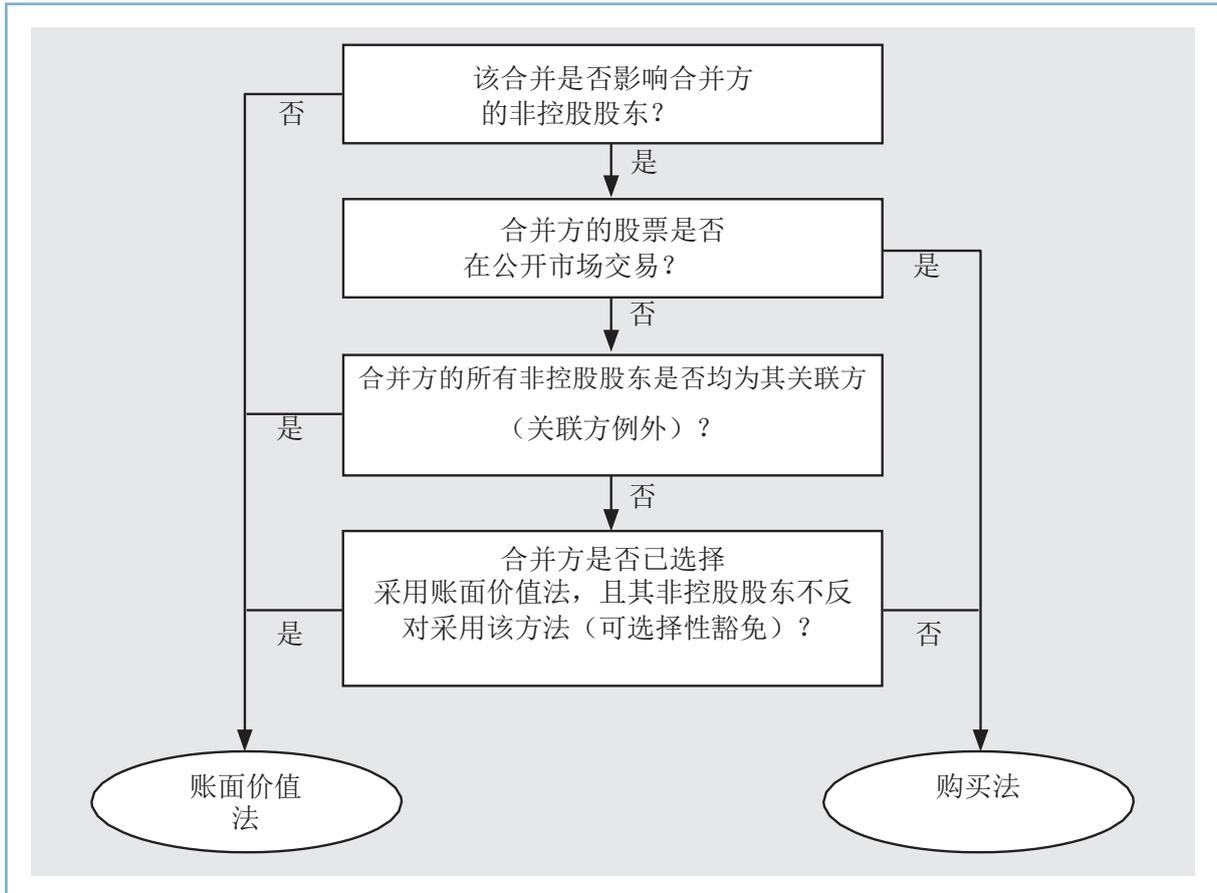
您是否赞同理事会关于其应当制定的相关建议的适用范围的初步意见？赞同或不赞同的理由是什么？若不赞同，您建议理事会应当考虑哪些交易及其理由？

选择计量方法

IN15 第二部分讨论了同一控制下的企业合并应当适用何种计量方法。对此，理事会达成的初步意见为，不应当将购买法或账面价值法适用于所有的同一控制下的企业合并，一部分同一控制下的企业合并应当采用购买法，而另一部分同一控制下的企业合并应当采用账面价值法。

IN16 图表IN.2汇总了理事会关于应当在何时采用何种方法的初步意见。

图表IN.2 理事会的初步意见汇总



选择计量方法

问题2

第2.15段至第2.34段讨论了理事会的如下初步意见：

(a) 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？

(b) 如第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？

(c) 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

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。

- (a) 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？
- (b) 按照理事会的初步意见，当合并方为非公众公司时：
- (i) 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？如果不可行，您认为怎样的豁免在实务中才是切实可行的？
- (ii) 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？
- (c) 如果您不赞同可选择性豁免（问题3(b)(i)）或关联方例外（3(b)(ii)），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

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。

- (a) 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？
- (b) 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？

应用购买法

IN17 第三部分对同一控制下的企业合并如何应用购买法进行了讨论。其指出，合并方原则上应当采用国际财务报告准则第3号规定的购买法。然而，在某些同一控制下的企业合并中，支付对价的金额可能不同于与非关联方之间的公平交易中本应支付的价格。因此，理事会考虑了其是否应当作出特别要求，即要求合并方将该等差额确认为权益性分配或权益性投入。

应用购买法

问题5

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。

- (a) 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？

- (b) 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？

- (c) 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？

应用账面价值法

IN18 第四部分对同一控制下的企业合并如何应用账面价值法进行了讨论。实务中，企业采用的账面价值法多种多样。不过，理事会拟在国际财务报告准则中明确指定单一的账面价值法。第四部分讨论的事项包括：

- (a) 计量所取得的资产和负债；
- (b) 计量所支付的对价；
- (c) 所支付的对价与所取得的资产和负债之间的差额的会计处理；
- (d) 交易费用的会计处理；以及
- (e) 提供企业合并前的信息。

应用账面价值法

问题6

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？

应用账面价值法

问题7

第4.20段至第4.43段讨论了理事会的如下初步意见：

- (a) 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
- (b) 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：
 - (i) 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
 - (ii) 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？

应用账面价值法

问题8

第4.44段至第4.50段讨论了理事会的如下初步意见：

- (a) 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
- (b) 理事会不应规定合并方应当在某一或哪些权益项目中列报该差额。

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？

应用账面价值法

问题9

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？

应用账面价值法

问题10

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？

披露要求

IN19 第五部分讨论了合并方应当披露关于同一控制下的企业合并的哪些信息。理事会的初步意见为，国际财务报告准则第3号的所有披露要求均适用于采用购买法的企业合并，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，但这些披露要求中仅有部分要求适用于采用账面价值法的企业合并。

披露要求

问题11

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：

- (a) 合并方应当遵循《国际财务报告准则第3号——企业合并》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
- (b) 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

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：

- (a) 仅部分而非全部《国际财务报告准则第3号——企业合并》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）；
- (b) 理事会不应要求披露合并前信息；以及
- (c) 合并方应当披露：
 - (i) 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
 - (ii) 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？

反馈意见的截止日期

IN20 理事会将考虑2021年9月1日前收到的所有书面反馈意见。

如何提交反馈意见

IN21 请您以电子形式提交反馈意见。

在线反馈，请登录<https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/>

通过电子邮件反馈，请发送至commentletters@ifrs.org

IN22 除非反馈意见者要求保密并得到理事会许可，否则所有反馈均将登载于理事会的官方网站，供公众查阅。对于反馈意见者的不公开请求，如无合理理由，例如涉及商业机密，一般不予支持。请登录我们的官方网站，了解这项政策以及我们对您个人信息使用方式的详细内容。

第一部分—目标、范围和重点

- 1.1 这部分介绍了**同一控制下的企业合并**研究项目的背景信息（第1.2-1.8段）。
- (a) 项目目标（第1.9段）；
 - (b) 项目范围（第1.10-1.23段）
 - (c) 项目重点（第1.24-1.29段）；以及
 - (d) 本项目与理事会其他项目之间的相互影响（第1.30段）。

背景

- 1.2 《国际财务报告准则第3号——企业合并》规范了**企业合并**（有时也称为兼并和收购）的会计处理，而且明确将同一控制下的企业合并排除在适用范围之外。同一控制下的企业合并是指所有参与合并的公司或业务在合并前与合并后均受同一方或相同的多方最终控制的合并。
- 1.3 图表1.1给出了关于同一控制下的企业合并的一项简单示例。

图表1.1—同一控制下的企业合并



- 1.4 在图表1.1的示例中，C公司的控制权从A公司转移至B公司。无论是交易前还是交易后，这三家公司最终均由P公司控制，P公司即为**控制方**。国际财务报告准则规范了P公司、A公司和C公司对此项交易的会计处理（见第1.19段）。然而，并没有专门的国际财务报告准则规定B公司如何对其与C公司（**被转让方**）的合并进行会计处理。
- 1.5 在缺乏专门适用的国际财务报告准则的情况下，合并方必须遵循《国际会计准则第8号——会计政策、会计估计变更和差错》中关于会计政策选择的要求，针对同一控制下的企业合并自行制定适用的会计政策。制定会计政策时，应按顺序考虑下列事项：

- (a) 国际财务报告准则中类似和相关问题的会计处理要求。在某些情况下，由于国际财务报告准则第3号专门规定了企业合并的会计处理，尽管同一控制下的企业合并不属于该准则适用范围，公司仍按照国际财务报告准则第3号的要求对同一控制下的企业合并进行会计处理。
- (b) 《概念框架》中提供的指引。
- (c) 其他满足特定条件的准则制定机构最近发布的通知。⁴一些准则制定机构发布过关于同一控制下的企业合并的会计处理要求或指引。

1.6 理事会收到的反馈意见表明，同一控制下的企业合并在很多国家和地区经常发生。相关反馈意见强调，由于缺乏适用的国际财务报告准则，导致实务中主体根据国际财务报告准则编制财务报表时存在不一致的情况。例如，有些情况下，公司采用国际财务报告准则第3号中的**购买法**，有些情况下采用**账面价值法**，并且，实务中企业采用的账面价值法也不尽相同。⁵

1.7 表1.1根据图表1.1中的示例总结了实务中同一控制下的企业合并的不同报告方式。

表1.1—报告实务差异

	购买法	账面价值法
B公司如何计量合并中从C公司的取得的资产和负债？	公允价值计量（个别情况除外）	账面价值计量。实务中使用的账面价值法各有不同，例如使用下列不同公司的账面价值： <ul style="list-style-type: none"> • C公司（被转让方）；或 • P公司（控制方）。
B公司是否确认合并中所有从C公司取得的可辨认资产和负债？	是（个别情况除外）	否，仅限合并前已经确认的资产和负债
B公司是否因合并确认了商誉？	是，除非合并产生了利得。	否
B公司自何日起将C公司的资产、负债、收益和费用纳入其合并财务报表？	自合并日起	所采用的方法各有不同。例如，C公司的资产、负债、收益和费用： <ul style="list-style-type: none"> • 自合并日起纳入；或 • 自所列报的最早期间的期初起纳入。

⁴ 如国际财务报告准则第8号第12段所要求。

⁵ 实务中采用账面价值法时使用了不同的名称，包括账面价值法（the predecessor method）、权益结合法（the pooling (or uniting) of interests method）和兼并会计（merger accounting）。本讨论稿将这些方法统称为“账面价值法”。

- 1.8 购买法和账面价值法之间的差异以及账面价值法本身在实务应用中的不同方式，导致各个公司在根据国际财务报告准则编制财务报表时，对相似交易的会计处理方式存在差别，并且只能提供少量的与同一控制下的业务合并相关的信息。利益相关方，尤其是资本市场的监管机构，曾在针对理事会2011年和2015年的议程咨询的反馈意见中，对这些实务中存在的不一致表示了担忧。实务中对同类交易会计处理的差异可能使得财务报表使用者很难理解同一控制下的企业合并对合并方产生的影响，也很难对具有类似交易的公司进行比对。

项目目标

- 1.9 基于上述问题，理事会启动了关于同一控制下的企业合并的研究项目。本项目的目标是，研究制定适用于合并方的报告要求，以降低实务的不一致性，并提高相关交易的会计信息的透明度。具体而言，理事会的目的是为财务报表使用者提供更有价值的信息，且使得这些信息：

- (a) 更具备相关性—根据使用者的信息需求制定报告要求；以及
- (b) 更具备可比性—要求类似交易按照类似方法进行会计处理。

项目范围

- 1.10 第1.12-1.23段讨论了项目范围的三个方面：

- (a) 本项目范围内规范哪些交易（第1.12-1.16段）；
- (b) 项目研究的是参与合并的哪一方的会计处理（第1.17-1.19段）；以及
- (c) 哪些类型的财务报表涉及此类交易的会计处理（第1.20-1.23段）。

- 1.11 附录B使用示例和图表对第1.12-1.23段的内容进行详细说明。

本项目范围内规范哪些交易？

- 1.12 本项目主要研究同一控制下的企业合并，国际财务报告准则第3号明确将其排除在适用范围之外。国际财务报告准则第3号对同一控制下的企业合并的定义是：

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。⁶

⁶ 《国际财务报告准则第3号——企业合并》第B1段。

- 1.13 企业合并包含了业务的转移。相应地，本项目中所考虑的所有交易均涉及业务在同一控制下的转移。例如，在图表1.1中，该交易如要适用于本项目的范围，则C公司（被转让方）至少要有一项业务。不涉及业务转移的同一控制下的其他交易的会计处理要求不在本项目的范围内，例如资产的转让（参见附录B中的示例1和示例2）。这些交易所适用的国际财务报告准则并未将同一控制下的相关交易排除在其适用范围之外。此外，本项目并不会重新考虑由现行国际财务报告准则第3号规范的企业合并的会计处理要求。⁷
- 1.14 为简化起见，本讨论稿讨论的同一控制下的企业合并，其中的被转让方是一家公司。但是，如国际财务报告准则第3号规范的企业合并一样，同一控制下的企业合并所转移的不一定是整个公司。也就是说，同一控制下的企业合并可能涉及转移非法人业务（例如，由一个自然人运营的非公司形式的业务）或者一家公司的分支机构或其他非法人部分，而不是整个公司。
- 1.15 本项目也考虑了同一控制下转移一项业务的交易（有时被称为集团重组），即使这一项业务的转移不满足国际财务报告准则第3号中企业合并的定义。例如，某些交易属于将一项业务转移至一个新成立的母公司，这可能不符合国际财务报告准则第3号中企业合并的定义。理事会已达成初步意见，本项目应当针对所有在同一控制下的业务转移，即使该转移不满足国际财务报告准则第3号中企业合并的定义（参见附录B中的示例3）。为简化起见，本讨论稿用“同一控制下的企业合并”一词指代所有此类转移。
- 1.16 在描述同一控制下的企业合并时，国际财务报告准则第3号要求同一控制是“非暂时性的”，但并未就其定义给出具体指引。一些利益相关方向国际财务报告准则解释委员会提交议题时曾提出过“暂时性控制”的含义的问题，这类问题主要出现在判断特定的合并交易是否不属于国际财务报告准则第3号适用范围时。理事会可能会根据本项目的研究成果修改或删除国际财务报告准则第3号关于适用范围的例外规定，所以尚未考虑是否会澄清“暂时性控制”的含义。考虑到利益相关方提出的上述实施问题，理事会已达成初步意见，征求意见稿中将涵盖同一方最终控制下的所有合并参与方之间的业务转移，无论：
- (a) 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
 - (b) 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（参见附录B中的示例4）。

哪一方的会计处理？

- 1.17 理事会启动本项目的目标是填补国际财务报告准则的“空白”，因此，本项目旨在讨论同一控制下的企业合并中合并方的会计处理要求。在图表1.1中，合并方是指B公司。

⁷ 理事会还启动了另外一个项目，根据国际财务报告准则第3号实施后审阅阶段收到的反馈意见，研究对该准则（及《国际会计准则第36号——资产减值》）作出可能的改进。在此项目的推进中，理事会于2020年3月发布了《企业合并——披露、商誉和减值（讨论稿）》。

- 1.18 “合并方”不仅仅指合并中的直接合并方，也指合并前未控制被转让方的直接合并方的母公司（如有）（参见附录B中的示例5）。
- 1.19 对于图表1.1所含示例中参与合并的以下其他公司，国际财务报告准则中已包含相应会计处理要求，因此本项目对此不予考虑：
- (a) P公司（控制方）— 对P公司的影响应遵循《国际财务报告准则第10号——合并财务报表》进行会计处理；
 - (b) C公司（被转让方）— 关于新的母公司（B公司）的信息披露应遵循《国际会计准则第24号——关联方披露》；以及
 - (c) A公司（**转让方**）— 丧失对子公司（C公司）的控制权应遵循国际财务报告准则第10号进行会计处理。

哪些类型的财务报表？

- 1.20 一般来说，本项目研究的是合并方应当如何在其合并财务报表中对同一控制下的企业合并进行会计处理。⁸在某些情况下，合并方可能无需编制合并财务报表。但是如果合并方为**上市公司**，或准备在**公开市场**上发行**股票**的公司，合并方则必须编制合并财务报表。
- 1.21 此外，如果合并涉及非法人业务的转移（参见第1.14段），本项目拟定的会计处理要求亦将适用于合并方编制的其他类型的财务报表，比如其单独财务报表。
- 1.22 在本讨论稿中，“财务报表”一词指合并方编制的所有财务报表，包括适用本项目拟定的会计处理要求的财务报表（请参见附录B中的第B.16-B.18段）。
- 1.23 但是，本项目未讨论同一控制下的企业合并中取得的对子公司的投资如何在合并方的单独财务报表中进行会计处理。相关规定应遵循《国际会计准则第27号——单独财务报表》。

项目重点

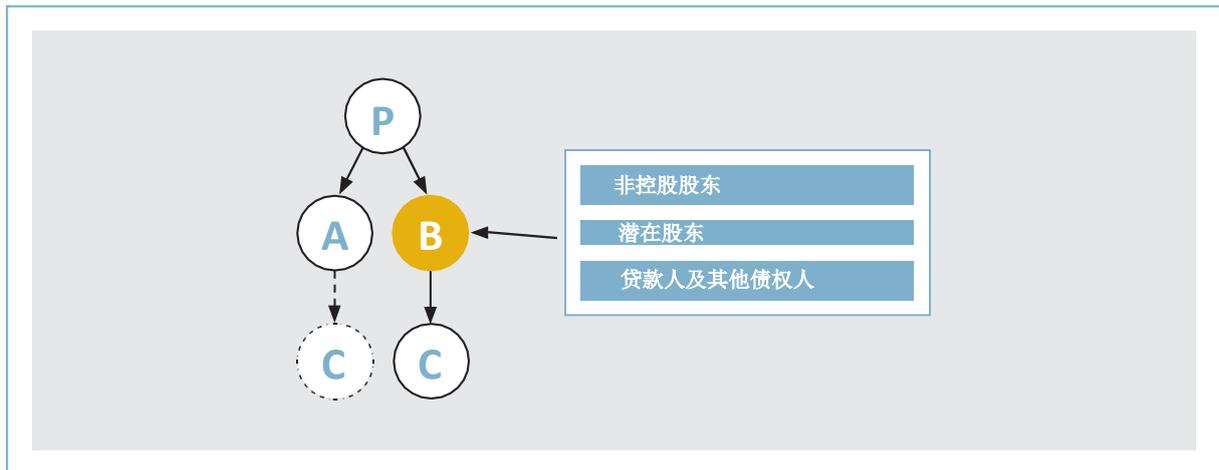
- 1.24 国际财务报告准则规范了公司编制的通用目的财务报表。通用目的财务报表的目标是满足公司现有和潜在的股东、贷款人及其他债权人的信息需求，因为他们无法要求公司直接向他们提供按需定制的信息，只能依赖通用目的财务报表来获取所需的信息。⁹在本讨论稿中，现有和潜在的股东、贷款人及其他债权人均作为合并方通用目的财务报表的使用者。

⁸ 在某些国家和地区，如果合并方的母公司编制了整个集团的合并财务报表，则合并方的合并财务报表有时被称为“二级合并财务报表（sub-consolidated financial statements）”。

⁹ 《概念框架》第1.5段（包括相关脚注4）。

- 1.25 同一控制下的企业合并的合并方的现有股东，包括其控制方，以及在合并日拥有合并方股份的**所有非控股股东**。但是，由于控制方能够控制合并方，能从合并方取得其所需的信息，例如控制方编制其自身合并财务报表需要的信息；又如控制方在行使主导合并方活动的权力时所需要的信息，其中包括主导合并方进行同一控制下的企业合并，在这种情况下，控制方无需利用合并方的通用目的财务报表就可以取得与合并相关的信息。因此，无论控制方是否对合并方的财务报表进行审阅和分析，均无需依赖于通用目的财务报表提供的合并相关信息。
- 1.26 相反，现有的非控股股东、潜在股东，以及现有和潜在的贷款人无法主导合并方进行同一控制下的企业合并，一般也不便要求合并方提供与合并相关的信息。因此，他们必须依赖合并方的通用目的财务报表来满足其信息需求。
- 1.27 因此，本项目不以满足控制方或控制方的财务报表使用者的信息需求为目标，尽管合并方可能因本项目而向控制方或其财务报表使用者提供有价值的信息。本项目主要关注合并方现有的非控股股东、潜在股东、现有和潜在的贷款人及其他债权人的信息需求，这些利益相关方必须依赖合并方的通用目的财务报表来满足其信息需求。
- 1.28 图表1.2列出了合并方通用目的财务报表的三类使用者，本项目着力研究满足他们的信息需求。

图表1.2—合并方财务报表使用者



- 1.29 合并方的非控股股东、潜在股东、现有和潜在的贷款人和其他债权人可能有着不同的信息需求。在形成初步意见的过程中，理事会考虑了合并方财务报表使用者的共同信息需求。¹⁰

¹⁰ 《概念框架》第1.8段。

与其他准则的相互影响

1.30 针对同一控制下的企业合并制定新的会计处理要求预计不会影响理事会的其他现有项目，但是反过来，其他项目有可能会对制定的新会计处理要求产生以下影响：

- (a) 商誉和减值—理事会考虑对国际财务报告准则第3号作出修改，包括改进披露要求。2020年3月，理事会发布了《企业合并——披露、商誉及其减值（讨论稿）》。该讨论稿的意见征求期于2020年12月31日截止。对国际财务报告准则第3号的修订可能影响以下事项：
 - (i) 应用购买法的同一控制下的企业合并；以及
 - (ii) 关于同一控制下的企业合并的披露。
- (b) 对国际财务报告准则第10号、国际财务报告准则第11号及国际财务报告准则第12号的实施后审阅—本讨论稿中理事会提出的一项初步意见是基于国际财务报告准则第10号的一项现行要求形成的，理事会认为不需要在国际财务报告准则第10号的实施后审阅第一阶段中审核这项要求。但是，实施后审阅的任何后续发现可能会影响理事会未来就第2.42-2.44段所述问题作出的结论。理事会议定于2020年第四季度发布针对实施后审阅的信息征集。

向反馈意见者提出的问题

项目范围
<p>问题1</p> <p>第1.10-1.23段讨论了理事会的一项初步意见，即理事会应当制定相关建议，该建议应当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，即使该等转移属于以下情况：</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) 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 (b) 该项转移是以对外出售合并后公司为条件，例如通过首次公开发行股票。 <p>您是否赞同理事会关于其应当制定的该项提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，您建议理事会考虑哪些交易及其原因？</p>

第二部分—选择计量的方法

- 2.1 如第1.2-1.8段所述，国际财务报告准则没有专门规范**同一控制下的企业合并**中针对**合并方**的会计处理，导致在实务中对此的会计处理存在不一致的情况，其中包括计量方法的选择。企业常用的方法包括**购买法**和各种形式的**账面价值法**。实务中，公司在决定采用哪种方法时并没有一个一致的原则。
- 2.2 要减少实务中存在的**不一致的情况**，一种方法是要求所有**企业合并**（包括所有**同一控制下的企业合并**）采用单一方法，即《国际财务报告准则第3号——企业合并》中规定的**购买法**。如第1.7段中的表1.1所示，购买法要求按照公允价值计量合并中取得的可辨认的资产和负债，并要求确认商誉。
- 2.3 一些利益相关方建议采用实务中常用的另一种方法，即要求部分或全部**同一控制下的企业合并**采用**账面价值法**。如表1.1所示，这种方法要求合并中取得的资产和负债按照其现有的**账面价值**计量。
- 2.4 还有一些利益相关方提出了第三种方法—“**新起点法**”（‘fresh start’ method，有时也被称为“**新基准法**”（‘new basis’ method））。按照这种方法，所有参与合并的公司的全部资产和负债，包括合并方的自有资产和负债，均按照公允价值计量。但是，真正采用这种方法的企业很少，而且，在理事会与利益相关方的前期咨询阶段，对此持赞成态度的人寥寥无几。因此，本讨论稿不再对新起点法进行深入讨论。
- 2.5 第2.6-2.61段讨论了以下问题：
- (a) 来自利益相关方的建议（第2.6-2.14段）；
 - (b) 在选择计量方法时，理事会主要考虑的因素（第2.15-2.34段）；
 - (c) 对影响合并方**非控股股东**的**同一控制下的企业合并**的成本效益权衡及其他实务考量（第2.35-2.54段）；
 - (d) 理事会初步意见汇总（第2.55段）；以及
 - (e) 理事会初步意见的实施影响（第2.56-2.61段）。

来自利益相关方的建议

- 2.6 理事会在编写本讨论稿的过程中与各利益相关方进行了咨询，各利益相关方对**同一控制下的企业合并**表达了不同的观点。这些观点大致分为以下三类：
- (a) 观点一：同一控制下的企业合并不同于国际财务报告准则第3号规范的企业合并。因此，购买法不适用于任何**同一控制下的企业合并**，所有此类合并均应采用**账面价值法**（第2.7-2.9段）。

- (b) 观点二：至少在大多数情况下，同一控制下的企业合并与国际财务报告准则第3号规范的企业合并类似。因此，同一控制下的企业合并通常适用购买法，但有时采用购买法提供的信息所带来的效益与所耗费的成本不对等。在这种情况下，应当采用账面价值法（第2.10-2.11段）。
- (c) 观点三：部分同一控制下的企业合并与国际财务报告准则第3号规范的企业合并类似，而其他的则与之不同，因此，不应要求所有同一控制下的企业合并均采用购买法或账面价值法。也就是说，购买法适用于某些情况，而账面价值法适用于其他情况（第2.12-2.13段）。

观点一：同一控制下的企业合并不同于国际财务报告准则第3号规范的企业合并

- 2.7 一些利益相关方认为，*所有*同一控制下的企业合并均不同于国际财务报告准则第3号规范的企业合并。他们的理由是，在同一控制下的企业合并中，**业务**的转移不会改变其最终控制权，因此，此类合并缺乏经济实质。所以，不管是在合并前，还是在合并后，**控制方**都控制着所有参与合并的公司，控制方的经济资源只是从集团的“一处”转移到“另一处”。相反，在国际财务报告准则第3号规范的企业合并中，如果另一方控制合并方，则**被转让方**的最终控制权将转移到该方。
- 2.8 因此，这些利益相关方认为，账面价值法适用于所有同一控制下的企业合并，并且能够反映出控制方继续控制所有参与合并的公司的情况，而购买法应当适用于业务的最终控制发生变更的交易，因此不适用于同一控制下的企业合并。此外，这些利益相关方还认为：
- (a) 账面价值法能够更好地满足各方的共同信息需求，包括合并方的所有股东（包括控制方）、贷款人及其他债权人；
 - (b) 与购买法相比，账面价值法的实施成本较低；以及
 - (c) 账面价值法与通行实务以及许多国家、地区的要求或指引一致。
- 2.9 这些利益相关方进一步表示，对部分或全部同一控制下的企业合并采用购买法无法提供有关此类交易的最有价值的信息，因为：
- (a) 在购买法下，按照公允价值计量关联方交易中取得的资产和负债包含重大不确定性；
 - (b) 在购买法下，计量商誉所依据的金额无法以独立交易方之间的交易价格作为证据；
 - (c) 在购买法下，参与合并的公司间的协同效应一律视为是合并中新取得的，即使部分协同效应在合并前已存在；以及

- (d) 如果购买法仅适用于部分同一控制下的企业合并，则将会降低同一控制下的企业合并之间的可比性，并可能导致会计套利。

观点二：同一控制下的企业合并与国际财务报告准则第3号规范的企业合并类似

- 2.10 一些利益相关方认为，大部分（即使不是全部）同一控制下的企业合并均与国际财务报告准则第3号规范的企业合并类似。他们表示，所有企业合并，包括同一控制下的企业合并，都涉及业务的转移。从合并方的角度（而非控制方的角度）看，在同一控制下的企业合并中，一项业务的控制权转移到合并方，这与国际财务报告准则第3号规范的企业合并是一样的，并且此类合并对于合并方而言是具有经济实质的。这些利益相关方认为，本项目主要研究的是合并方及其财务报表，与控制方的角度无关。
- 2.11 因此，购买法能够为合并方财务报表使用者提供关于同一控制下的企业合并的最有价值的信息。而且，在购买法下，相似交易将按照相似方式进行报告，因此将会提高公司间的可比性。不过，他们承认，其所耗费的成本有可能超过所带来的效益。因此，这些利益相关方认为，购买法应当适用于同一控制下的企业合并，但从成本效益原则出发，能够证明采用账面价值法是更合理的情况除外。

观点三：部分同一控制下的企业合并与国际财务报告准则第3号规范的企业合并类似，而其他的则与之不同

- 2.12 一些利益相关方认为，并非所有同一控制下的企业合并都类似，因此，在不同的情况下，可能适用不同的计量方法。他们认为，同一控制下的某些业务转移与国际财务报告准则第3号规范的企业合并类似，因此，在这类情形下，购买法可提供最为有用的信息。但是，他们认为，其他一些转移可能不同于国际财务报告准则第3号规范的企业合并，例如，某些转移可能实质上是一项现有业务以一个新的法律形式继续运营。他们认为，在此类情形下，购买法可能无法提供最为有用的信息。
- 2.13 这些利益相关方建议使用一个或多个标准来考量同一控制下的企业合并是否与国际财务报告准则第3号规范的企业合并类似，例如：
- (a) 合并方是否存在受此项合并影响的非控股股东（例如，这些股东是否会因企业合并而获得所转移经济资源的重大**所有权份额**）；¹¹
 - (b) 合并定价（例如，合并方在与非关联方进行合并时是否同样会支付相似金额的对价）；

¹¹ 这些利益相关方关注的是，对于同一控制下的企业合并，所转移经济资源的最终所有权份额是否因合并而发生变化。当合并方拥有非控股股东时，相关权益份额通常会因合并而发生变化。

- (c) 公允价值的证据（例如，合并对价的公允价值是否基于独立估值或其他外部证据）；
- (d) 决策过程（例如，是否由参与合并的公司发起合并、并协商合并条款，或合并是否由控制方发起并主导）；以及
- (e) 合并的目的（例如，合并的目的是为了让参与合并的公司受益，还是让控制方或集团中的其他公司受益）。

利益相关方所持各种观点的共同之处

2.14 如第2.6-2.13段所述，对于同一控制下的企业合并应如何进行会计处理，各利益相关方持有不同观点。然而，尽管不同利益相关方会采用不同的方式分析同一控制下的企业合并，但他们有时会得出类似的结论，虽然原因各不相同。具体而言，该等观点的共同之处如下：

- (a) 对于不会影响合并方非控股股东的企业合并，在本讨论稿的制定过程中，提供反馈意见的许多利益相关方普遍支持采用账面价值法，即使企业合并会对合并方的贷款人或其他债权人产生影响，或者合并的目的是为了出售参与合并的公司，例如首次公开发行股票。其中一些利益相关方（特别是专门从事信用分析的投资者和分析师）还表示，对于同一控制下的企业合并，采用购买法或账面价值法不会对信用分析结果产生重大影响。此外，有人建议，如果合并的目的是为出售参与合并的全资子公司或为其上市做准备，则向潜在股东提供的与该等公司相关的信息不应受为合并而选择的法律结构的影响（见图表2.4）。最后，某些利益相关方以成本效益为由，支持对不影响非控股股东的企业合并采用账面价值法。
- (b) 对于影响合并方非控股股东的企业合并，在本讨论稿制定过程中提供反馈意见的许多利益相关方普遍支持采用购买法，特别是当非控股股东在合并方中的利益是“实质性的”时。这些利益相关方认为，采用购买法可为这些非控股股东提供有用的信息。其中一些利益相关方还认为，非控股股东的存在可能表明该交易与国际财务报告准则第3号规范的企业合并类似。然而，一些利益相关方不同意将购买法应用于任何同一控制下的企业合并，包括那些影响合并方非控股股东的企业合并（参见第2.7-2.9段）。

选择计量方法时的主要考虑事项

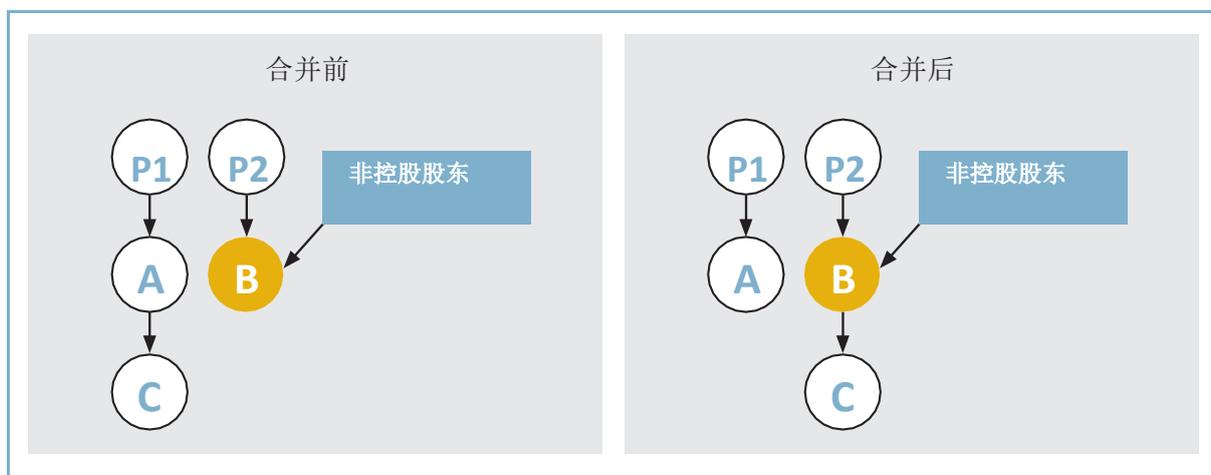
- 2.15 理事会就在同一控制下的企业合并应采用何种方法达成初步意见时，考虑了利益相关方的意见和其他研究（汇总于第IN8-IN9段）。理事会特别考虑了以下几点：
- (a) 同一控制下的企业合并是否及在什么情况下与国际财务报告准则第3号规范的企业合并类似；
 - (b) 哪些信息对合并方财务报表的使用者最有用；以及
 - (c) 对于提供这些信息的效益而言所耗费的成本是否合理。
- 2.16 理事会不同意以下观点，即所有的同一控制下的企业合并均不同于国际财务报告准则第3号规范的企业合并，且应采用不同的会计处理方法。理事会认为，虽然参与合并的公司的最终控制权在同一控制下的企业合并中不会发生变化，但这并不意味着此类企业合并仅为集团内部经济资源的重新分配。相反，此类合并对合并方始终具有经济实质，因为合并方能在合并后获得其在合并前无法控制的业务控制权，这与国际财务报告准则第3号规范的企业合并类似。
- 2.17 此外，部分同一控制下的企业合并会导致合并中所转移经济资源的最终所有权份额发生变化，这也与国际财务报告准则第3号规范的企业合并类似，特别是当合并方存在非控股股东时。在该等情况下，该等非控股股东会获得此前所没有的经济资源的所有权份额，而控制方对该等经济资源的所有权份额会相应降低。¹²因此，此类同一控制下的企业合并对合并方及其股东均具有实质性影响，而不仅仅是集团内部经济资源的重新分配。
- 2.18 接下来，理事会考虑了是否应要求公司对同一控制下的企业合并与国际财务报告准则第3号规范的企业合并之间的相似程度作出评估，以确定应当提供哪些与该合并相关的信息。理事会认为，为公司提供一组用于进行此类评估的切实可行的指标是十分困难的。此外，理事会认为，此类评估通常是主观的，且要求公司作出此类评估可能对减少实务差异没有帮助。因此，理事会认为，公司不应根据合并方的评估来选择计量方法。
- 2.19 理事会还认为，利益相关方建议的某些指标（例如，合并的目的或确定合并条款的流程）不会改变关于哪些信息对合并方财务报表使用者最为有用的结论。理事会承认，某些同一控制下的企业合并的定价可能与国际财务报告准则第3号规范的企业合并的定价不同（参见第2.28段），在同一控制下的企业合并中，可能并不总是易于获取公允价值的证据。然而，理事会认为，该等对价与如何运用所选取的计量方法有关，而与计量方法的选择无关（第三部分将就等论点展开讨论）。相反，如第2.20-2.34段所讨论的，理事会重点关注了同一控制下的企业合并中所转移经济资源的所有权份额的变化。

¹² 合并对控制方的影响还将取决于转让方是否存在非控股股东。

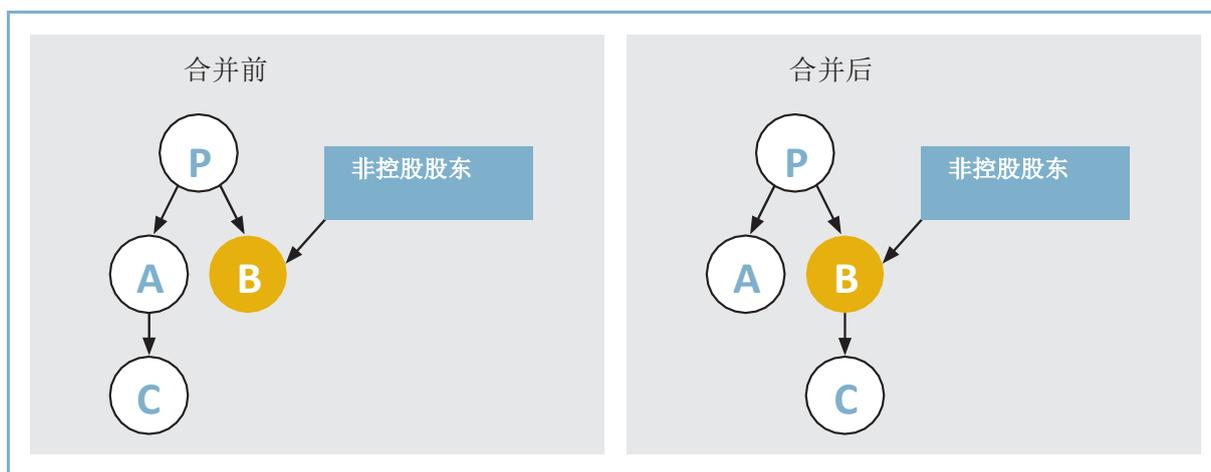
影响非控股股东的合并

2.20 如第2.17段所讨论的，当合并方的非控股股东在同一控制下的企业合并中获得所转移经济资源的所有权份额时，该合并对合并方和合并方股东均会产生实质性影响。理事会认为，将被转让方经济资源的所有权份额转移至合并方的非控股股东，对评估该合并与国际财务报告准则第3号规范的企业合并的相似程度具有广泛影响。具体而言，理事会认为，如果发生此类转移，则该交易与国际财务报告准则第3号规范的企业合并类似。图表2.1及2.2对上述相似之处进行了详细说明。在这两种情景下，B公司（合并方）获得了对C公司（被转让方）的控制权，而B公司在交易前并未控制C公司。此外，在这两种情景下，无论C公司的最终控制权是否发生变化，B公司的非控股股东都会取得C公司经济资源的所有权份额。上述两种合并均会导致被转让方经济资源的所有权份额发生实质性变化。

图表2.1 — 国际财务报告准则第3号规范的企业合并



图表2.2 — 同一控制下的企业合并

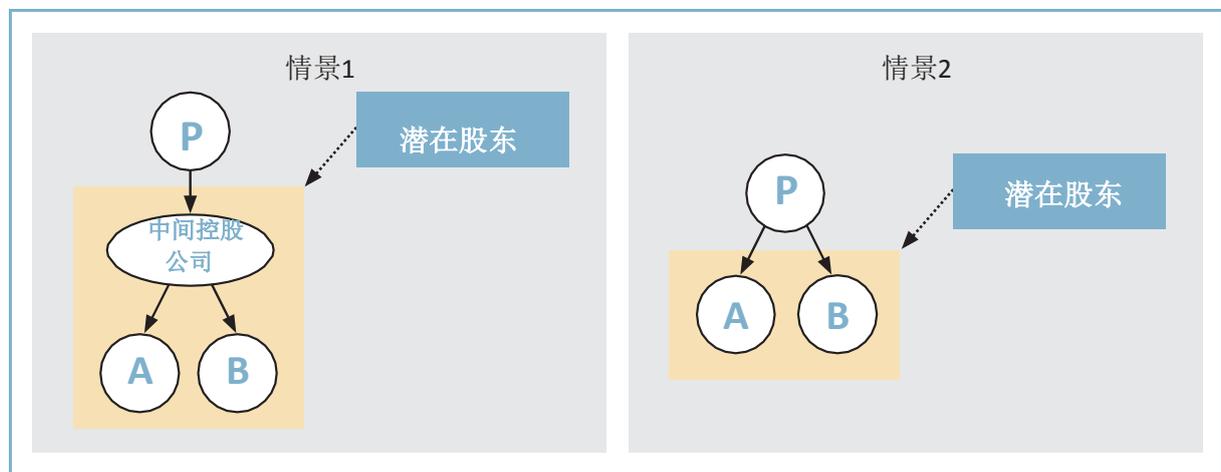


- 2.21 此外，如果同一控制下的企业合并会影响合并方的非控股股东，对于依赖该公司财务报表获取合并相关信息的财务报表使用者，也与国际财务报告准则第3号规范的企业合并所涉及的使用者相似。具体而言，这两种企业合并所涉及的使用者包括合并方的非控股股东、潜在股东、贷款人以及其他债权人。
- 2.22 因此，上述两种合并均与国际财务报告准则第3号（第2.20段）规范的企业合并类似；同时，在这两种情况下，合并方财务报表使用者也十分相似（第2.21段），因此，此类合并所涉及使用者的共同信息需求也十分相似。
- 2.23 对此，理事会初步认为，在满足成本效益原则和考虑其他实施条件的情况下，同一控制下的企业合并影响合并方非控股股东的，原则上应采用购买法（如第2.35-2.47段所讨论的）。

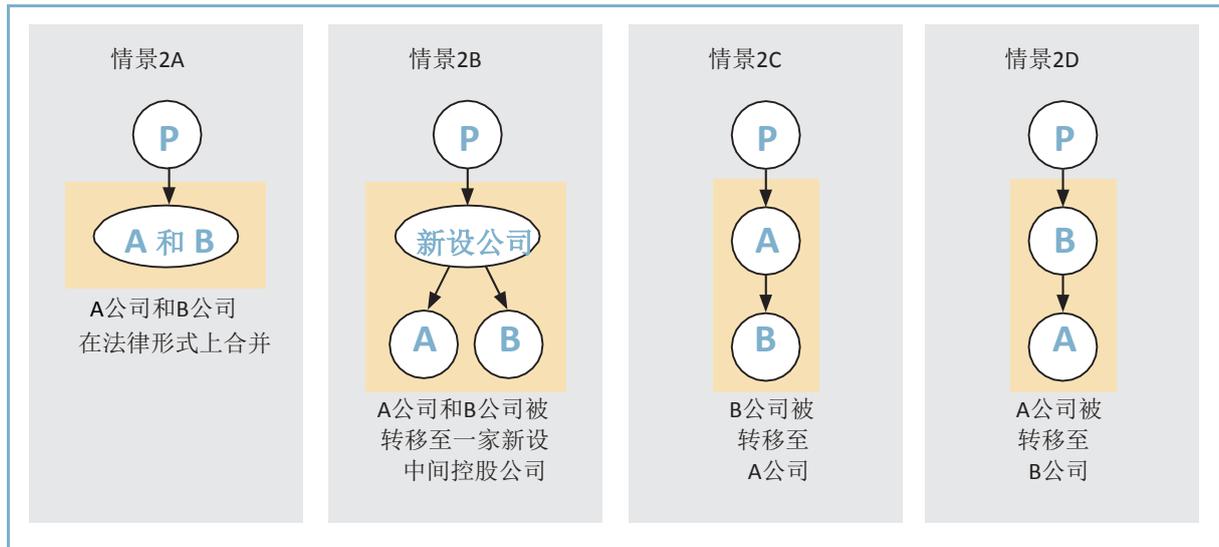
不影响非控股股东的合并

- 2.24 相反，如果合并方没有非控股股东（例如，当同一控制下的企业合并涉及全资子公司时），不仅参与合并的公司的最终控制权未发生变化，该合并中所转移经济资源的最终所有权份额也未发生变化。上述情况可能会引发以下问题，即该合并与国际财务报告准则第3号规范的企业合并的相似度如何，以及是否应采用购买法。
- 2.25 图表2.3及2.4对涉及全资子公司的合并进行了详细说明，并就P公司（控制方）希望在首次公开发行股票时出售其全资子公司A公司和B公司的情况进行了举例说明。情景1中，P公司通过中间控股公司（HoldCo）控制A公司和B公司。因此，P公司可通过出售中间控股公司（HoldCo）的方式出售其子公司。相反，情景2中，P公司直接控制其子公司。该情况下，P公司可能需要先对其子公司进行重组。如图表2.4所示，P公司可以通过多种方式实现这一目的。

图表2.3 — 首次公开发行股票之前的集团架构



图表2.4 — 在首次公开发行股票的准备阶段进行的集团重组



2.26 如果对图表2.4中列示的集团重组采用购买法，参与合并的其中一家公司需被识别为“购买方”，可能是A公司，可能是B公司，在情景2B中也可能是新设公司。¹³购买方的识别将决定对参与合并的公司的资产和负债采用的计量基础，因此，购买方的识别通常会对向潜在流通股股东提供的信息产生广泛和根本的影响。被识别为购买方的公司的资产和负债将继续以其现有账面价值计量，而另一家参与合并的公司（或情景2B中的两家公司）的资产和负债则以公允价值计量。然而，从股东的角度来看，他们在所有情景下都是对相同的经济资源进行投资，见图表2.3及2.4中的阴影部分。与之相比，如果运用账面价值法，则无论控制方在首次公开发行股票的准备阶段是否及如何对其子公司进行重组，在上述所有情景下得到的信息都是近似的。

2.27 此外，当同一控制下的企业合并涉及全资子公司时，如图表2.4中的集团重组，识别购买方可能十分困难。因为公司在采用购买法时，不一定能根据合并的法律架构确定哪家公司为购买方。国际财务报告准则第3号提供了与识别购买方相关的应用指引，该指引中的部分指引考虑了合并对参与合并的公司的股东的影响。¹⁴但当参与合并的公司为控制方的全资子公司时，合并不会对该等公司产生上述影响。该等情况下，公司可能难以通过识别购买方来提供有用信息。相反，如果非控股股东能获得合并所转移经济资源的所有权份额，那么国际财务报告准则第3号中的指引可能对识别购买方有所帮助。

¹³ 如果为进行企业合并而成立了一家新公司，在某些情况下，国际财务报告准则第3号第B18段不允许公司将新公司识别为购买方。该等情况下，A公司或B公司须被识别为购买方。

¹⁴ 国际财务报告准则第3号第B15(a)及B15(b)段。

- 2.28 当合并方没有非控股股东时，采用购买法的另一个难点在于，所支付的对价可能与向非关联方支付的对价不同。例如，在图表2.4所示的集团重组中，控制方（P公司）可能会让参与合并的公司按照被转让方资产和负债的账面价值进行交易。然而，如第三部分所讨论，采用购买法计量商誉的前提是，所支付的对价金额是在公平交易中经协商确定的，且取决于被收购业务的公允价值和该合并的预期协同效应的价格。因此，商誉金额应反映被收购业务原有商誉的公允价值以及该合并的预期协同效应的价格。相反，如果同一控制下的企业合并不按照公平交易原则定价，采用购买法时可能以任意金额计量商誉，故可能无法提供有用信息。
- 2.29 正如第三部分中进一步讨论的，对于影响合并方非控股股东的同一控制下的企业合并，这种情景的发生概率较小。对该项目的研究表明，在此类合并中，所支付的对价通常与非关联方之间本应支付的对价大致相当，因为许多地区已为保护非控股股东而制定了相应法规。然而，当交易不会影响非控股股东时，该等法规不适用。
- 2.30 此外，当同一控制下的企业合并不会影响合并方的非控股股东时，需要考虑下面的问题，即哪种方法能为合并方财务报表的使用者提供充分的信息，且满足成本效益原则。
- 2.31 在考虑财务报告所提供的信息时，通常要考虑其所需付出的成本。提供特定信息所带来的效益，与为之所需付出的成本是否匹配，是很重要的一点。¹⁵如第2.24段所讨论的，如果同一控制下的企业合并不会影响合并方的非控股股东，且该公司现有的唯一股东为控制方，则该合并不会改变该控制方对参与合并的公司的控制及其在参与合并的公司中的所有权份额。此外，如第1.25段所讨论的，由于控制方控制合并方，故其无需依赖该公司的通用目的财务报表来获取其所需的信息。

15 《概念框架》第2.39段。

2.32 因此，有人质疑在对此类企业合并进行会计处理时采用购买法是否合理。利益相关方的反馈表明，采用账面价值法的成本通常更低，且能向以下各方提供有用的信息：

- (a) 合并方的潜在股东。这是因为在所有情景下，不管进行同一控制下的企业合并是否是为向潜在股东出售做准备，不论该合并的法律结构如何，账面价值法都能为潜在股东提供与合并经济资源相关的类似信息（如第2.25-2.26段所讨论的以及图表2.3及2.4所示）。
- (b) 合并方的贷款人及其他债权人。这是因为他们在合并方的经济利益通常仅限于收取本金和利息。因此，贷款人和其他债权人需要获取与合并方现金流量和债务承诺相关的信息，以评估该公司偿还现有债务的能力和向其提供新借款的可能。不论采用购买法还是账面价值法对同一控制下的企业合并进行会计处理，该信息在很大程度上均不受影响。此外，虽然在某些情况下，贷款人和其他债权人从此类合并中所获得的与特定资产公允价值相关的信息可能是有用的，但他们是否能获取该信息在很大程度上不会不影响其分析结果。

2.33 因此，理事会初步认为，对于不会影响合并方非控股股东的同一控制下的企业合并，包括所有涉及全资子公司的合并，公司应当采用账面价值法。

选择计量方法

理事会的初步意见

2.34 理事会的初步意见如下：

- (a) 对于同一控制下的企业合并，既不要求均采用购买法，也不要求均采用账面价值法；
- (b) 如第2.35-2.47段所讨论的，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；以及
- (c) 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。

对影响非控股股东的合并的成本效益权衡及其他实务考量

2.35 理事会已达成初步意见，即原则上，公司应当采用购买法对影响合并方非控股股东的同一控制下的企业合并进行会计处理。随后，理事会进一步考虑了该方法是否适用于全部或仅适用于部分此类合并。

- 2.36 本项目所咨询的一些利益相关方建议，仅当非控股股东在合并方持有“实质性”的所有权份额时，才应当采用购买法；而在所有其他情况下，应采用账面价值法。一些利益相关方认为，采用购买法比采用账面价值法的成本更高。他们担心，当非控股股东仅在合并方中拥有“少量”的所有权份额时，采用购买法所付出的成本可能会大于该方法所提供的信息带来的效益。一些利益相关方还建议，当所有非控股股东均为该合并方的**关联方**时，他们可能不需要依赖该公司的财务报表来获取其所需信息，这使得采用购买法的成本可能是不合理的。
- 2.37 一些利益相关方还担忧可能会为会计套利制造机会。他们指出，购买法要求合并方确认商誉和其他无形资产，并以公允价值计量相关资产，而当合并方始终控制被转移业务时，国际财务报告准则不允许这样做。他们认为，如果要求对影响非控股股东的同一控制下的企业合并采用购买法，将给合并方提供架构交易的机会，即按照某种方式进行合并，以实现某种会计结果。
- 2.38 为此，理事会考虑，在某些情况下，对影响非控股股东的同一控制下的企业合并采用购买法产生的成本是否可能大于所带来的效益，或是否可能为会计套利制造机会。理事会首先考虑了是否应当设定一套定量的标准门槛，规定如果非控股股东的所有权份额低于该门槛，则不应采用购买法。然而理事会已经否定了这种方法，因为定量门槛是主观设定的，缺乏概念理论基础。此外，这可能会引发更多对制造会计套利机会的担忧。因此，理事会接下来考虑了定性因素。
- 2.39 首先，理事会已达成以下初步意见，如果合并方的**股票在公开市场**进行交易，则应采用购买法对同一控制下的企业合并进行会计处理。理事会注意到，当非控股股东在该公司中的所有权份额不重大时，许多地区针对公开交易的最低上市要求或资本市场的规定通常会阻止该等股票上市。因此，将公开市场交易作为一个判断条件，这本身并不是一个主观的定量标准，但间接地引入了定量因素而且较为客观。理事会认为，这样的条件比较客观、易于应用、且不会为会计套利创造机会。此外，国际财务报告准则中也已用到类似条件，以确定在某些特定情况下必须提供哪些信息。¹⁶
- 2.40 然后，理事会还考虑了以下问题，即在合并方的股份不参与**公开交易**的情况下，如何权衡采用购买法的效益与成本；以及对于影响合并方非控股股东的同一控制下的企业合并，是否应采用账面价值法以及该何时采用。理事会已达成以下初步意见，**非公众公司**（即其股份没有被公开交易的公司）应当有：

¹⁶ 参见《国际财务报告准则第10号——合并财务报表》第4(a)(ii)段、《国际财务报告准则第8号——经营分部》第2(b)(i)段以及《国际会计准则第33号——每股收益》第2(b)(i)段。该等准则将公开市场描述为国内或国外证券交易所或场外交易市场，包括本地和区域市场。

- (a) 购买法的一项可选择性豁免——如果合并方已告知所有非控股股东其拟采用账面价值法，且该等股东不反对采用该方法时（见第2.41-2.44段）（购买法的选择性豁免），则应当允许合并方采用账面价值法，而非购买法；以及
- (b) 购买法的一项例外——如果合并方的所有非控股股东均为《国际会计准则第24号——关联方披露》中规定的关联方时（参见第2.45段）（购买法的关联方例外），应当要求合并方采用账面价值法，而非购买法。

2.41 理事会认为，对于非公众公司而言，采用购买法提供信息带来的效益可能不会超过相关成本。例如，当非公众公司的非控股股东满足以下条件时，采用购买法带来的效益可能不会超过相关成本：

- (a) 在该公司中不拥有重大所有权份额；
- (b) 不需要依赖该公司财务报表来获取其所需信息（例如，当该公司与非公众公司股东之间的协议条款和条件赋予他们获取信息的权利时）；或
- (c) 不会经常依赖由其自身或金融中介机构对详细财务信息作出的分析。

2.42 因此，理事会认为，当非公众公司已告知所有非控股股东其拟对合并采用账面价值法，且该等股东不反对采用该方法时，应当允许非公众公司“选择不采用”购买法，而采用账面价值法。采用这一豁免是基于一项国际财务报告准则中已有的豁免规定，即在某些特定情况下，非公众公司可以豁免某些规定，理事会认为适用这些规定的成本可能会超过这样做所带来的效益。¹⁷

2.43 这一条件并不需要非控股股东采取任何行动，除非他们反对使用账面价值法。理事会认为，相比于要求公司就使用账面价值法取得相关股东的明确同意而言，以这种方式设定条件，能更好地平衡成本和效益。因为当非控股股东并不关注其收到的信息时，他们不太可能对使用哪种方法的请求作出回应。但理事会也认为，当该等信息对非控股股东重要时，应当允许该等股东要求使用购买法，以便获取与公允价值相关的信息。

2.44 适用这项豁免时，可能出现很多实务问题，例如，公司应如何及何时通知其非控股股东，或公司应给予该等股东多长时间来提出反对意见。然而，现行国际财务报告准则中已采用过此类条件，因此，理事会预计，这项豁免在实务中是可行的，特别是对于非公众公司中一小部分集中且稳定的非控股股东而言。

¹⁷ 国际财务报告准则第10号第4段及国际会计准则第28号第17段。

- 2.45 理事会还达成了以下初步意见，如果根据国际会计准则第24号的定义，非公众公司合并方的所有非控股股东均为其关联方，则不应允许该公司使用购买法。理事会的理由在于，合并方的关联方可能不需要依赖其通用目的财务报表来获取其所需的信息。因此，在该等情况下采用购买法所带来的效益可能不会超过相关成本。此外，要求采用账面价值法可能避免出现如下情形，即以向关联方发行股票的方式进行合并以达到采用购买法进行计量的目的。
- 2.46 对于何时应当对影响非控股股东的合并采用购买法以及何时应当对该等合并采用账面价值法，理事会的初步意见均基于国际财务报告准则中已采用的各项条件制定。理事会认为，与在国际财务报告准则中引入尚未在实务中采用的新条件相比，使用已采用的条件通常能降低应用难度。

选择计量方法

理事会的初步意见

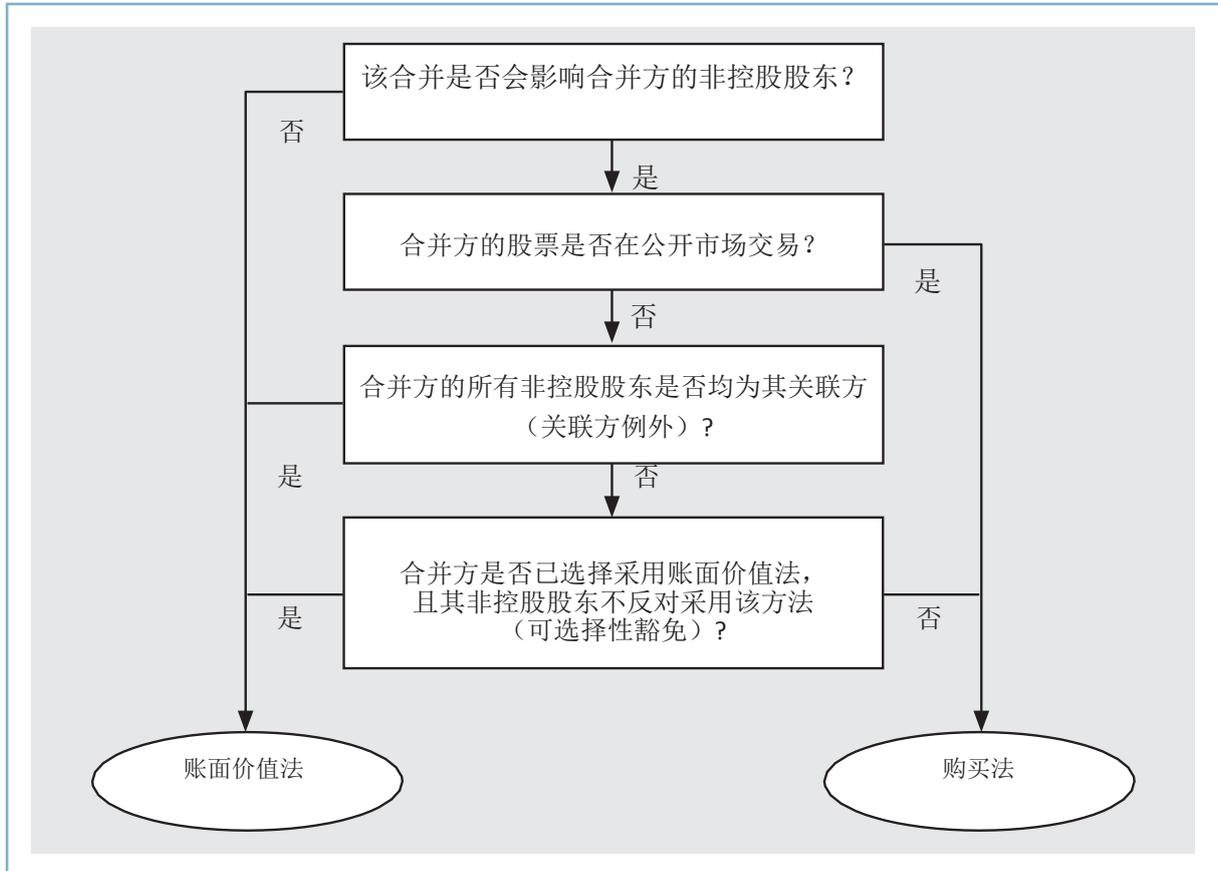
- 2.47 对于影响合并方非控股股东的同一控制下的企业合并，理事会的初步意见如下：
- (a) 如果合并方的股票在公开市场交易，则应当要求合并方采用购买法；以及
 - (b) 如果合并方是非公众公司：
 - (i) 当合并方已告知所有非控股股东其拟采用账面价值法，且该等股东不反对采用该方法时，应当允许合并方采用账面价值法（购买法的选择性豁免）；以及
 - (ii) 当合并方的所有非控股股东均为其关联方时，应当要求合并方采用账面价值法（购买法的关联方例外）。
- 2.48 为达成第2.47段中的初步意见，理事会考虑是否应对非公众公司和公开上市交易的公司均适用可选择性豁免和关联方例外。
- 2.49 首先，一些利益相关方建议，即使合并方为公开上市交易的公司，如果合并方的非控股股东不反对收到与被转让方资产和负债的账面价值（而非公允价值）相关的信息，采用购买法向该等非控股股东所提供信息带来的效益可能不足以证明相关成本是合理的。在考虑这一建议时，理事会注意到，对于公开上市交易的公司，这项豁免：
- (a) 可能更加难以应用（参见第2.50段）；以及
 - (b) 可能更难从成本效益角度说明其合理性（参见第2.51段）。

- 2.50 公开上市交易的公司可能更难采用可选择性豁免，因为该等公司通常拥有许多股东，且股权频繁变动，而非公众公司的所有权结构很可能更稳定且更集中。因此，对于第2.44段所讨论的非公众公司面临的实务挑战，公开上市交易的公司可能更难克服。
- 2.51 对公开上市交易的公司而言，从成本效益角度考虑，可能更难说明可选择性豁免是合理的，原因如下：
- (a) 公开上市交易的合并方的非控股股东在该公司中拥有的所有权份额加起来很可能是重大的（第2.39段），且需依赖公司财务报表来获取其所需的大部分信息，与之不同的是，非公众公司合并方的非控股股东：
 - (i) 可能在该公司中不拥有重大所有权份额；
 - (ii) 可能不需要依赖公司财务报表来获取其所需的信息；或
 - (iii) 可能不会对详细财务信息进行定期分析（第2.41段）。
 - (b) 公开上市交易的公司的股权可能比非公众公司的股权更频繁地发生变动。因此，合并方拟使用账面价值法时所咨询的股东，与将使用合并信息的股东，可能是不同的，前者的反馈也可能与后者不同。非公众公司也可能会出现这种情况，但出现这种情况的可能性相对较低，因为非公众公司股份的流动性通常较低，因此，该等公司更有可能拥有稳定的所有权基础。
- 2.52 基于上述原因，理事会认为，如果理事会希望将购买法的选择性豁免的适用范围扩大至公开上市交易的公司，为使这项豁免在实务中切实可行并取得适当的会计成果，其设计方式需不同于对非公众公司的豁免。
- 2.53 其次，一些利益相关方建议，购买法的关联方例外也应当适用于公开上市交易的公司。换言之，如果合并方为公开上市交易的公司，且其所有非控股股东均为其关联方，则该公司须使用账面价值法。在考虑这一建议时，理事会注意到，对于被视作与公开上市交易的公司相关联的各方，上市要求或资本市场规定通常会限制其在该公司的持股数量。因此，理事会认为，公开上市交易的合并方的所有非控股股东均为该公司关联方的情况是很少见的。因此，将关联方例外的适用范围扩大至公开上市交易的公司可能对实务影响甚微。
- 2.54 虽然理事会不建议将购买法的选择性豁免或关联方例外的适用范围扩大至公开上市交易的公司，但理事会就该问题征求利益相关方的反馈意见，即是否应扩大适用范围（及如何扩大适用范围）。

理事会初步意见汇总

2.55 对于使用哪种方法及何时使用，理事会的初步意见汇总见图表2.5。

图表2.5 理事会初步意见汇总



理事会初步意见的实施影响

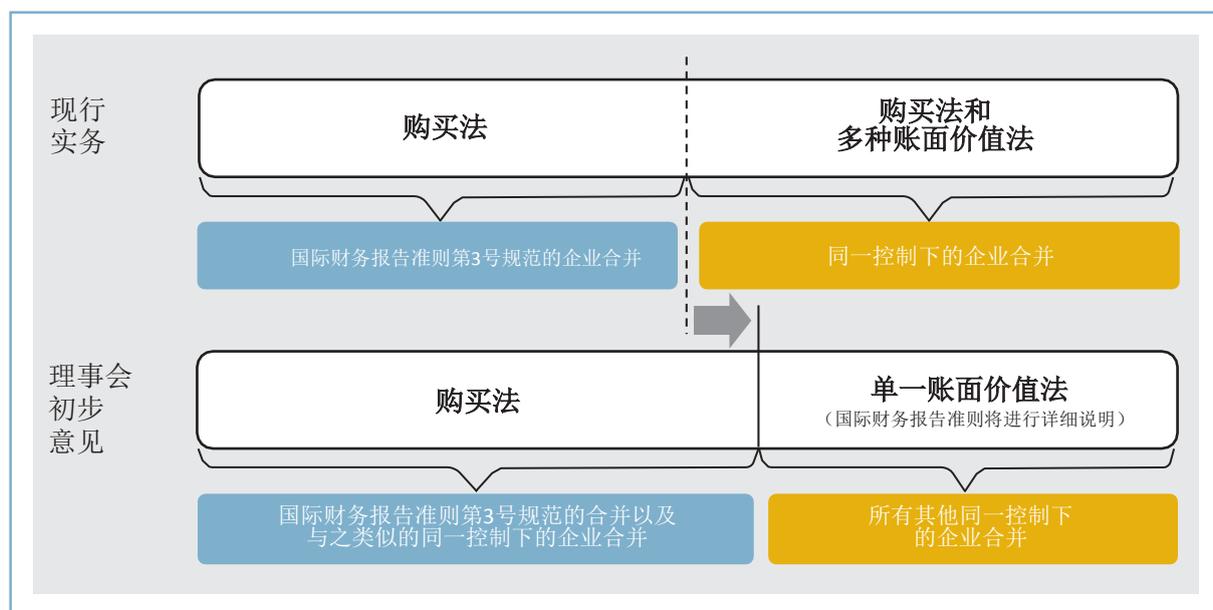
2.56 如果理事会的初步意见得以实施，购买法将适用于特定情况下的同一控制下的企业合并，而账面价值法则适用于所有其他情况。一些利益相关方认为，与理事会初步意见中所述的方法相比，对所有同一控制下的企业合并采用单一方法（如账面价值法）将能更有效地减少实务差异，并在报告此类合并时提高可比性。此外，一些利益相关方认为，与理事会的方法相比，对所有同一控制下的企业合并采用账面价值法能够降低复杂性、节省成本，并减少会计套利机会。

2.57 但是，理事会认为，根据初步意见所采用的方法能够满足本项目的目标，即减少实务差异、提高报告透明度，并提供与同一控制下的企业合并更为相关且可比性更高的信息，同时，还能适当平衡成本与效益。特别是：

- (a) 在适用上述方法时，可通过作出以下规定来减少实务差异：
 - (i) 规定在哪些情况下应当采用哪种方法，这样，进行类似合并的公司将采用相同的会计政策。
 - (ii) 规定应当如何运用账面价值法，从而消除因使用多种账面价值法而导致的实务差异。
- (b) 当采用购买法带来的效益超过其成本时，购买法既适用于国际财务报告准则第3号规范的企业合并，也适用于与国际财务报告准则第3号规范的企业合并类似的同一控制下的企业合并。因此，合并方财务报表使用者会收到与同一控制下的企业合并更为相关且可比性更高的信息，同时，该等合并的报告透明度也将有所提高。

2.58 理事会初步意见的总体实施影响见图表2.6。¹⁸

图表2.6—理事会初步意见的总体实施效果



18 图表2.6旨在详细说明理事会初步意见的总体实施效果，而非现行实务很可能发生变动的规模。

- 2.59 相反，要求对所有同一控制下的企业合并采用账面价值法，可能导致公司在对与国际财务报告准则第3号规范的交易类似的交易进行会计处理时，所采用的方法与国际财务报告准则第3号要求的方法不同。因此，如果理事会采用此类方法，合并方财务报表使用者将收到相关性较低且可比性较低的信息。
- 2.60 此外，理事会认为，规定一种或两种特定的方法并且明确规定每种方法应该适用的情况，不会让财务报表编制者或使用者的工作变得更加复杂，因为目前这两种方法均有在被使用。同时，理事会为确定应采用哪种方法而制定的标准是客观的，且均基于国际财务报告准则中已使用的条件。理事会认为，由于公司须遵守国际财务报告准则的规定，而无须各自制定会计政策，因此，复杂性实际上反而会降低。
- 2.61 最后，由于国际财务报告准则第3号已要求公司对其适用范围内的企业合并采用购买法，如果理事会决定对所有企业合并采用单一的计量方法，这意味着购买法的适用范围将扩大至所有同一控制下的企业合并。尽管此类方法看起来较为简单，但理事会在项目期间所咨询的利益相关方中有许多人支持采用此类方法，从本部分的理事会分析可以看出，理事会同意这一观点。

向反馈意见者提出的问题

选择计量方法

问题2:

第2.15-2.34段讨论了理事会的如下初步意见:

- (a) 不应当将购买法或账面价值法适用于*所有*同一控制下的企业。
- 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？
- (b) 如第2.35-2.47段所讨论的，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（见问题3）。
- 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？
- (c) 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:

对于影响合并方非控股股东的同一控制下的企业合并，第2.35-2.47段讨论了其适用的成本效益原则及其他实务考虑。

- (a) 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？
- (b) 按照理事会的初步意见，当合并方为非公众公司时：
- (i) 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？如果不可行，您认为怎样的豁免在实务中才是切实可行的？
- (ii) 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）。
- 您是否赞同该豁免？赞同或不赞同的理由是什么？
- (c) 如果您不赞同可选择性豁免（问题3(b)(i)）或关联方例外（3(b)(ii)），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:

第2.48-2.54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。

- (a) 您是否赞同购买法的选择性豁免不应当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？
- (b) 您是否赞同购买法的关联方例外不应当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？

第三部分—应用购买法

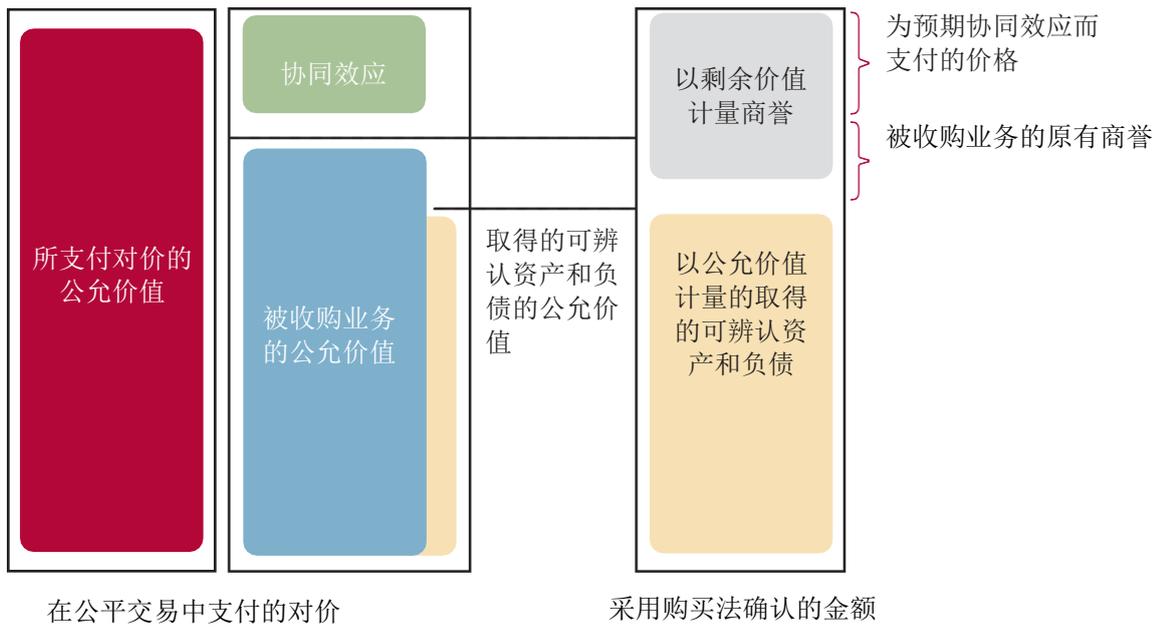
- 3.1 第二部分讨论了理事会的初步意见，即《国际财务报告准则第3号——企业合并》中规定的**购买法**应适用于会影响**合并方的非控股股东的同一控制下的企业合并**（并提供一项可选择性豁免和关联方相关的例外，具体参见第2.47段）。本部分讨论了理事会是否需就如何将购买法应用于此类合并作出特殊要求。
- 3.2 对于第二部分中讨论的理事会对何时采用购买法的初步意见，其理由如下：
- (a) 这些合并与国际财务报告准则第3号中规范的企业合并类似；以及
 - (b) 这些合并信息的使用者构成及其共同信息需求和对成本效益的考量均与国际财务报告准则第3号中规范的企业合并类似。
- 3.3 因此，原则上主体应按照国际财务报告准则第3号的规定采用购买法。然而，同一控制下的企业合并可能拥有一项国际财务报告准则第3号中规范的企业合并中未有的特征。具体而言，由于在同一控制下的企业合并中所支付的对价可能由**控制方**主导确定，故该对价可能不同于国际财务报告准则第3号规范的企业合并下的与非关联方商定的公平交易价格。
- 3.4 但是，采用购买法计量商誉的前提是，所支付的对价金额是在公平交易中经协商确定的，且取决于：
- (a) 被收购**业务**的公允价值；以及
 - (b) 为该合并产生的预期协同效应所支付的价格。¹⁹
- 3.5 更具体地说，如表1.1所述（参见第1.7段），在采用购买法时，购买方会确认并以公允价值计量在企业合并中取得的可辨认资产和负债。购买方还会确认并以剩余价值计量商誉，即所支付对价的公允价值超过所取得可辨认资产和负债的公允价值的差额。²⁰因此，商誉的计量方式预计将反映被收购业务原有商誉的公允价值以及因该合并产生的预期协同效应所支付的价格。²¹购买法的这些主要特点见图表3.1。

¹⁹ 国际财务报告准则第3号“结论基础”第BC316段。

²⁰ 国际财务报告准则第3号第32段对第3.5段概述的规定给出了更为详细的解释。

²¹ 如图表3.1所示，被收购业务与原有商誉的公允价值为被收购业务整体公允价值超过其可辨认资产和负债公允价值总额的金额。预期协同效应是与购买方和被购买方合并后所产生的利益相关的，且每项合并的预期协同效应不尽相同。

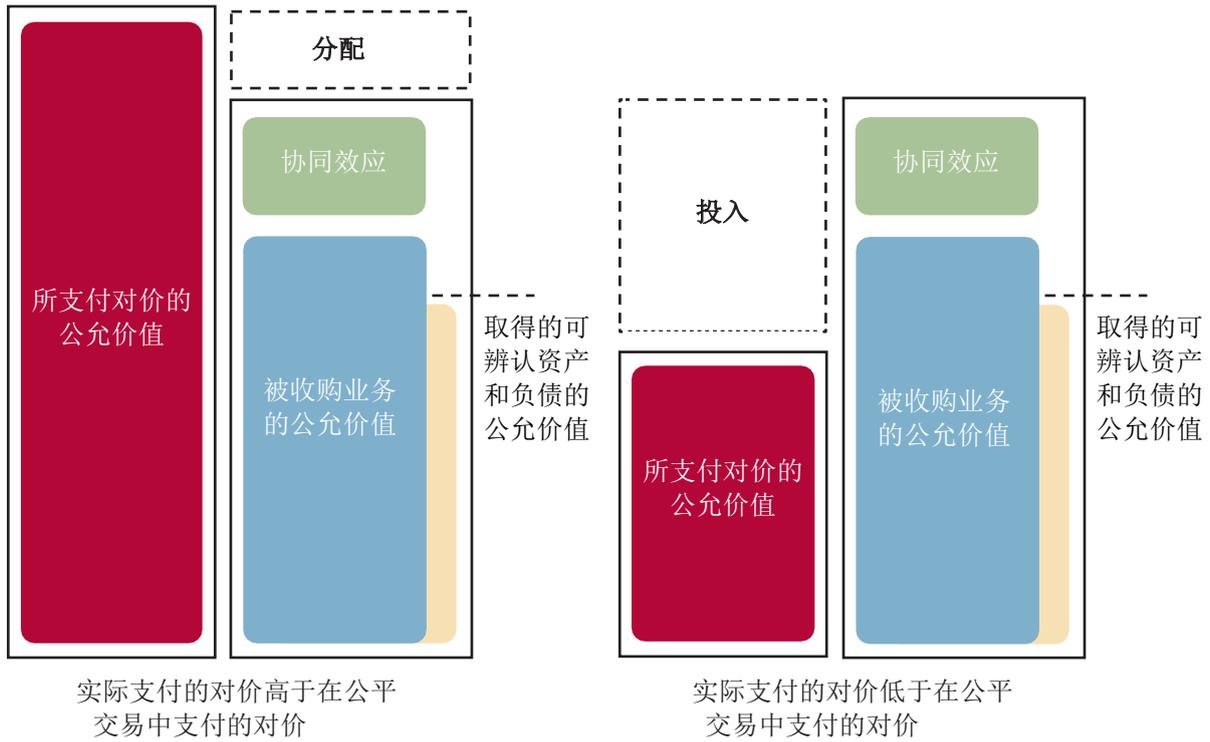
图表3.1 — 购买法的主要特点



3.6 但是，在同一控制下的企业合并中，合并方和**转让方**可能不会参与确定合并对价。而对价的金额可能由控制方来确定。该金额与在公平交易中应支付予非关联方的金额之间存在的差异，意味着该合并还包含额外的组成部分，即与所有者以其所有者的身份发生的交易。具体如图表3.2所示：

- (a) 如果实际支付的对价更高，则超出部分为合并方对转让方的权益性分配（最终实质上为合并方对控制方的权益性分配）；以及
- (b) 如果实际支付的对价更低，则差异部分为转让方对合并方的权益性投入（最终实质上为控制方对合并方的权益性投入）。

图表3.2 — 权益性分配或权益性投入



3.7 根据《国际会计准则第1号——财务报表列报》，与所有者以其所有者身份的交易应在合并方的权益变动表中列报。²²

3.8 因此，理事会考虑了以下情况：在采用购买法核算同一控制下的企业合并时，是否应对合并方作出特殊要求，以识别和确认：

- (a) 权益性分配（第3.11-3.16段）；以及
- (b) 权益性投入（第3.17-3.20段）。

3.9 除上述外，对于如何将购买法应用于同一控制下的企业合并，理事会认为无需作出任何其他特殊要求。

3.10 第5.8-5.12段讨论了，除国际财务报告准则第3号规定的披露外，理事会是否还应对同一控制下的企业合并作出披露要求，例如，对此类合并条款的披露。

²² 《国际会计准则第1号——财务报表列报》第106段。

权益性分配

- 3.11 如果理事会要求合并方识别并确认同一控制下的企业合并中的权益性分配，则理事会需就如何计量该等分配作出规定。理事会考虑到其在制定国际财务报告准则第3号时曾考虑过的类似问题：是否需对购买方“过多支付”合并对价的企业合并作出特殊规定。国际财务报告准则第3号未包含此类规定的原因是因为理事会认为在实务中，于购买日的合并对价过多支付不太可能被发现，或就算被发现，多付的金额也很难计量。因此，如果发生过多支付的情况，则主体最初会将多付金额计入在企业合并中确认的商誉，并通过后续商誉减值测试对多付的金额进行会计处理。²³
- 3.12 理事会认为，主体在识别与计量同一控制下的企业合并中对控制方的分配时，也会遇到类似困难。附录C论述了这类困难。
- 3.13 理事会还考虑了以下问题：实务中，会影响合并方的非控股股东的同一控制下的企业合并是否很可能发生权益性分配。此类分配实际上是将利益从该等非控股股东转移至转让方，并最终转移至控制方。根据该项目和利益相关方意见的研究表明，在此类合并中发生对控制方分配的可能性较低。由于许多地区都已制定相关法律法规要求，以保护非控股股东的利益，因此不太可能发生上述分配。
- 3.14 基于第3.12-3.13段论述的原因，理事会初步认为在购买法下，不应要求合并方识别、计量与确认对控制方的分配。因此，与国际财务报告准则第3号中规范的企业合并中发生的情况一样，在影响非控股股东的同一控制下的企业合并中，发生过多支付的小概率事件时，主体最初会将多付金额计入商誉，并通过后续商誉减值测试对多付进行会计处理。在本讨论稿制定过程中就这一事项发表意见的许多利益相关方，特别是投资者和分析师，均同意这一结论。
- 3.15 然而，投资者和分析师还强调，他们需要获取与合并相关的商业实质，以帮助他们评估所支付的对价是否包含多付金额。第五部分进一步讨论了对采用购买法核算同一控制下的企业合并的披露要求（参见第5.5-5.12段）。具体而言，对于另一进行中的项目（即“商誉和减值”），该部分指出，理事会正在考虑可能对国际财务报告准则第3号作出改进，包括为帮助投资者和分析师了解企业合并中支付的价格是否合理而作出的改进披露要求。²⁴此类改进披露也将提供关于采用购买法核算的同一控制下的企业合并中所支付对价的有用信息。

²³ 国际财务报告准则第3号“结论基础”第BC382段。

²⁴ 参见于2020年3月发布的《企业合并——披露、商誉和减值（讨论稿）》第2部分。

理事会的初步意见

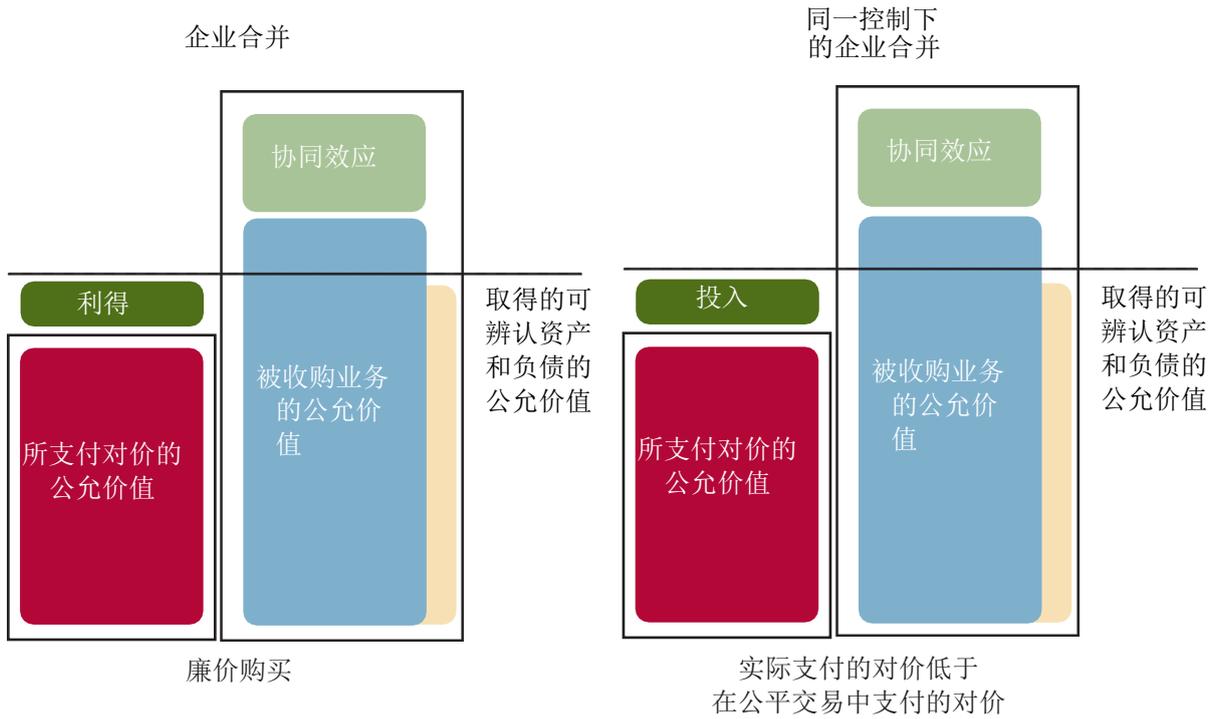
3.16 理事会已达成初步意见，认为不应当要求合并方在采用购买法核算同一控制下的企业合并时识别、计量及确认权益性分配。

权益性投入

- 3.17 理事会还考虑了是否应当要求合并方在采用购买法核算同一控制下的企业合并时确认权益性投入。理事会首先考虑了：当合并会影响合并方的非控股股东时，该权益性投入是否很可能发生。这种情况下，第3.13段所讨论的法律保护可能不适用，因为此类投入会将利益从控制方转移至合并方的非控股股东，故不会对这些股东产生不利影响。然而，控制方不太可能允许将利益转移至非控股股东。因此，理事会认为在实务中，此类投入也不太可能发生。
- 3.18 但在当上述权益性投入的小概率事件发生时，会出现以下问题：该投入是否是可辨认且可计量的，以及若皆可，则是否应当予以确认。如图表3.2所示，在同一控制下的企业合并中，从商业实质层面而言，权益性投入金额等于公平交易中非关联方之间已商定的对价超出实际所支付对价的金额。在非关联方之间的公平交易中，对价金额是反映被收购业务的公允价值以及为合并产生的预期协同效应所支付的价格（如第3.4段所讨论的）。然而，就算该金额是可计量的，实务中也将很难计量这一金额。因此，计量权益性投入的总额（如图表3.2虚线框所示）在实务中是不可行的。
- 3.19 随后，理事会考虑了权益性投入是否存在可辨认且可计量的部分。在考虑这一问题时，理事会分析了国际财务报告准则第3号对廉价购买利得的规定。如图表3.3所示，如果企业合并中所支付对价的公允价值低于所取得可辨认资产和负债的公允价值，则会产生廉价购买利得。国际财务报告准则第3号指出，少数情况下会产生廉价购买利得，例如，在卖方被强制进行交易的被迫出售交易中。²⁵国际财务报告准则第3号规定，此类利得应当在损益表中予以确认。然而，根据第3.6段的讨论，在同一控制下的企业合并中，所取得可辨认资产和负债的公允价值超出所支付对价公允价值的金额构成权益性投入，因此，应作为合并方的权益变动进行会计处理。因此，理事会初步认为，应当制定一项规定，要求同一控制下的企业合并中的合并方将所取得可辨认资产和负债的公允价值超出所支付对价公允价值的金额确认为权益性投入，而不是将其作为利得在损益表中予以确认。图表3.3对投入的计量进行了详细说明。

²⁵ 参见国际财务报告准则第3号第35段。

图表3.3 — 计量廉价购买利得与权益性投入



应用购买法

理事会初步意见

3.20 理事会已达成初步意见，认为应当制定一项规定，要求合并方在采用购买法核算同一控制下的企业合并时，将所取得可辨认资产和负债的公允价值超出所支付对价公允价值的金额确认为权益性投入，而不是将其作为廉价购买利得在损益表中予以确认。

向反馈意见者提出的问题

应用购买法

问题5

第3.11-3.20段对同一控制下的企业合并如何应用购买法进行了讨论。

- (a) 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，其不应当要求合并方识别、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？

- (b) 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，而不应当作为廉价购买产生的利得计入损益表。

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？

- (c) 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原因是什么？

第四部分—应用账面价值法

- 4.1 第二部分讨论了理事会就以下情况应采用**账面价值法**的初步意见：
- (a) 不影响**合并方非控股股东**的所有**同一控制下的企业合并**——包括影响潜在股东或贷款人或合并方其他债权人的合并；以及
 - (b) 在特定情况下影响**非公众公司**合并方的非控股股东的某些**同一控制下的企业合并**（见第2.47(b)段）。
- 4.2 本部分讨论的是理事会就对此类企业合并应如何应用账面价值法所持的初步意见。
- 4.3 国际财务报告准则没有提及账面价值法，也未对应如何应用这一方法作出具体规定。如第1.6段所述，实务中企业采用的账面价值法不尽相同，其主要区别在于：
- (a) 如何计量取得的资产和负债——合并方使用**被转让方**的账面价值或**控制方**的账面价值来计量这些资产和负债。²⁶
 - (b) 如何提供被合并方合并前的信息——对于被转让方的资产、负债、收益和费用，合并方可能的处理方式包括：
 - (i) 自合并之日²⁷起，采用未来适用法，不重述合并前信息；或
 - (ii) 在编制合并财务报表时，应对比较报表的期初至合并完成前的信息进行追溯调整，视同合并方与被转让方一直是以合并的状态存在。²⁸
- 4.4 第4.6 - 4.65段讨论了以下问题：
- (a) 利益相关方的建议（第4.6 - 4.9段）；
 - (b) 如何计量取得的资产和负债（第4.10-4.19段）；
 - (c) 如何计量合并对价（第4.20-4.43段）；
 - (d) 如何对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进行会计处理（第4.44-4.50段）；
 - (e) 如何对交易费用进行会计处理（第4.51-4.56段）；以及
 - (f) 如何提供被合并方合并前信息（第4.57-4.65段）。

²⁶ 在某些情况下，使用转让方的账面价值。

²⁷ 公司（或业务）的控制权被转移至合并方的日期。

²⁸ 实务中，追溯重述可能仅自报告期期初起或当参与合并的公司首次由控制方共同控制之日起适用。

4.5 本部分讨论的是账面价值法的主要特征。理事会将在决定是否确定其初步意见以及是否就合并方应如何应用账面价值法提供具体建议时考虑本讨论稿的反馈意见。未来提出的具体建议中可能会解决，例如，在无法获得取得的资产和负债的账面价值时，应如何确定其账面价值等问题。

来自利益相关方的建议

4.6 利益相关方对合并方应如何应用账面价值法所持的观点通常与其对合并方应何时以及为何应用该方法的观点相关联（概述见第2.6-2.13段）。第4.7-4.9段对利益相关方在这些问题上的观点如何相互关联进行了讨论。

观点一—同一控制下的企业合并不同于《国际财务报告准则第3号——企业合并》规范的企业合并

4.7 如第2.7-2.9段所述，一些利益相关方认为所有同一控制下的企业合并均应采用账面价值法。他们认为所有此类合并与《国际财务报告准则第3号——企业合并》规范的**企业合并**不同。这些利益相关方是从在企业合并之前和之后均对所有参与合并的公司具有控制权的角度看待同一控制下的企业合并的。他们认为，控制方只是将其经济资源从集团内的一个“地方”转移到另一个“地方”。为了反映控制方对参与合并的公司的持续控制，这些利益相关方通常主张：

- (a) 使用控制方的账面价值来计量取得的资产和负债；以及
- (b) 采用追溯调整法，在报告期内将被转让方的资产、负债、收益和费用纳入合并方的财务报表，对比较报表的期初至合并完成前的信息进行追溯调整，视同合并方与被转让方一直是以合并的状态存在。

观点二—同一控制下的企业合并与《国际财务报告准则第3号——企业合并》规范的业务合并类似

4.8 如第2.10-2.11段所述，一些利益相关方认为绝大部分（即使不是全部）同一控制下的企业合并与国际财务报告准则第3号规范的企业合并相类似。这些利益相关方是从合并方的角度看待同一控制下的企业合并的（而不是从控制方的角度）。然而，出于对成本效益的考虑，他们同意在某些情况下采用账面价值法，并且在实际上，他们认为这种方法是一系列便于实务操作的方法，既简化了**购买法**又避免了诸如确定取得的资产和负债的公允价值的需要。出于上述原因，这些利益相关方对如何应用账面价值法通常持以下观点：

- (a) 计量取得的资产和负债：
 - (i) 一些利益相关方倾向于使用被转让方的账面价值，因为这种方法选择的是参与合并的公司的角度而不是控制方的角度。
 - (ii) 其他利益相关方则倾向于使用控制方的账面价值，因为在某些情况下该价值可能是比较更新的（见第4.11段）。

- (b) 提供企业合并前的信息——他们主张采用未来适用法，从合并之日起，将被转让方的资产、负债、收益和费用纳入合并方的财务报表，这和国际财务报告准则第3号的要求一致。该未来适用法不重述企业合并前的信息。

观点三—某些同一控制下的企业合并与国际财务报告准则第3号规范的企业合并相似，而其他同一控制下的企业合并则与之不同

4.9 如第2.12-2.13段所述，一些利益相关方认为，同一控制下的企业合并并非完全相似。他们认为，有些同一控制下的企业合并与国际财务报告准则第3号规范的企业合并相似，而其他可能并不相似。对于后者，他们认为应采用账面价值法。这些利益相关方对于如何应用该方法持以下观点：

- (a) 计量取得的资产和负债：
 - (i) 一些利益相关方赞成使用被转让方的账面价值，因为这种方法使合并方和被转让方的计量基础相同，并产生类似于**汇总财务报表**的结果。
 - (ii) 其他利益相关方出于成本效益的考虑赞成使用控制方的账面价值。他们认为，使用该账面价值可以简化集团内的内部报告流程，从而降低报告成本。
- (b) 提供企业合并前的信息：
 - (i) 一些利益相关方赞成采用追溯调整法，将被转让方的资产、负债、收益和费用自比较报表的期初起纳入合并方的财务报表，视同合并方与被转让方一直是以合并的状态存在，合并前的信息被重述。他们认为，这种方法与汇总财务报表的概念一致（见第4.59段）并提供了合并后公司的有用信息。
 - (ii) 其他利益相关方主张采用未来适用法，从合并之日起，将被转让方的资产、负债、收益和费用纳入合并方的财务报表，不重述企业合并前信息。他们同意，所有参与合并的公司于合并前的信息可能是有用信息，但他们认为这种信息可能比较主观，并需要花费较高的成本。此外，他们还指出，该方法体现的是合并后公司的情况，而实际上上述情况在合并之前并不存在。

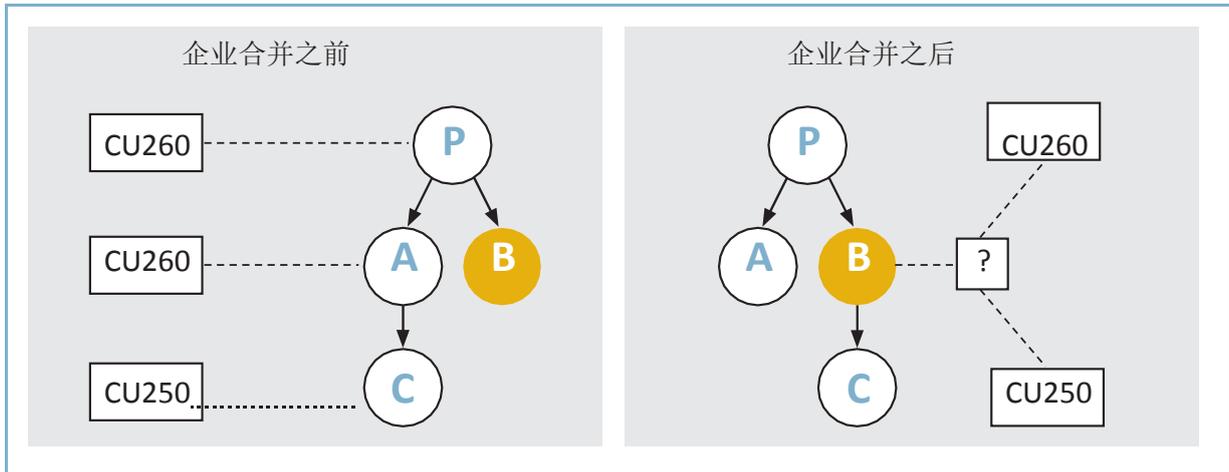
计量取得的资产和负债

4.10 理事会考虑了合并方应按被转让方还是控制方的账面价值计量取得的资产和负债。²⁹ 如果控制方自被转让方成立以来就控制该公司，则其账面价值通常是相同的。但是，如果被转让方此前是从外部（即集团以外的一方）收购取得的，其账面价值可能会有所不同，尤其是当外部收购是在最近才完成时。

²⁹ 无论采用哪种方法，都可能需要根据合并方的会计政策对取得的资产和负债的账面价值作出调整。

4.11 被转让方和控制方在账面价值上的差异如图表4.1的示例所示。在这个例子中，P公司控制全资子公司A、B和C公司。此前，A公司从外部收购了C公司。在购买法下，A公司（直接购买方）和P公司（控制方）在购买日按公允价值计量C公司的资产和负债。此后，C公司从A公司转让至B公司。³⁰ 在该同一控制下的企业合并发生时，C公司财务报表中的资产和负债的账面价值为CU250，³¹ A公司和P公司的合并财务报表中该资产和负债的账面价值为CU260。³² 后者的账面价值反映了C公司资产和负债相对更新的估值，该价值基于A公司从外部购买该公司时所做的估值。

图表4.1——同一控制下的企业合并中的账面价值



4.12 在图表4.1的示例中，采用控制方的账面价值计量同一控制下的企业合并中取得的资产和负债会：

- (a) 基于被转让方C公司资产和负债较更新的估值提供信息。但是，控制方的账面价值通常不会反映这些资产和负债在同一控制下的企业合并日的公允价值，特别是如果前一次外部收购发生在很久以前。
- (b) 与《财务报表概念框架》（概念框架）不一致，概念框架是从编制财务报表的公司（在本示例中为合并方）的角度关注有关交易和事件的信息。³³ 从这个角度看，控制方的账面价值与合并方B公司和被转让方C公司的企业合并没有关系，因为控制方并非该企业合并中的任何一方。

³⁰ 在描述同一控制下的企业合并时，国际财务报告准则第3号要求该控制不是暂时的。如第1.16段所述，理事会尚未审议是否保留“暂时控制”的概念以及是否澄清其含义。

³¹ 在本讨论稿中，货币金额以“货币单位”（CU）标示。

³² CU250和CU260的金额均为包含以下两项的总净额：(a) 资产的账面价值总额；减去 (b) 负债的账面价值总额。

³³ 《概念框架》的第3.8段。

- (c) 导致参与合并的B公司和C公司的资产和负债计量基础不同。也就是说，在合并后，合并方B公司的资产和负债将继续按照其自身的账面价值进行会计处理，而被转让方C公司的资产和负债将按照控制方的账面价值进行会计处理。这种方法意味着如果企业合并的结构不同（即C公司被转让至B公司还是与之相反），所提供的参与合并公司的资产和负债的信息将有所不同。

4.13 相反，采用被转让方的账面价值计量同一控制下的企业合并中取得的资产和负债会：

- (a) 提供被转让方C公司连续的历史信息，这有利于分析趋势；
- (b) 从参与合并的B公司和C公司的角度而不是控制方的角度反映企业合并；以及
- (c) 使参与合并的B公司和C公司的资产和负债的计量基础相同。也就是说，在企业合并之后，每个公司的资产和负债均将继续按该公司以前的账面价值进行会计处理。如采取这种方法，无论企业合并的结构如何（即C公司被转让至B公司还是与之相反），参与合并公司的资产和负债的信息仍将是可比的。

4.14 理事会认为，采用被转让方的账面价值而非控制方的账面价值，将更符合理事会在特定情况下要求或允许采用账面价值法的理由。具体而言，如第2.24-2.27段所述和图表2.3和2.4所示，对不影响非控股股东的同一控制下的企业合并采用账面价值法将：

- (a) 为参与合并公司的潜在股东提供有用信息，因为由此方法得出的信息并不依赖企业合并的法律结构；以及
- (b) 避免应用购买法时产生的困难，因为账面价值法也不依赖于通过识别购买方来提供有用的信息。

4.15 将这一逻辑延伸到如何应用账面价值法，则表明每个参与合并的公司的资产和负债的计量基础均应相同。也就是说，每个公司的资产和负债仍应继续按照该公司以前的账面价值进行会计处理，而不是根据企业合并的法律结构而使用不同的方法来计量参与合并公司的资产和负债。

- 4.16 理事会还考虑了第4.12-4.13段中所概述的有关采用被转让方的账面价值或控制方的账面价值的其他论点。理事会承认，从原则上看，采用较更新的估值信息（如第4.12(a)段所述）和用于分析趋势的连续的历史信息（如第4.13(a)段所述）对财务报表使用者可能都是有用的。但是，理事会认为就概念而言，采用被转让方的账面价值比采用控制方的账面价值更合适，因为控制方不是合并方与被转让方合并中的一方。
- 4.17 从实务角度而言，理事会指出，采用被转让方的账面价值还是控制方的账面价值的成本更低，将取决于每个企业合并交易的事实和情况。例如，影响采用账面价值法的成本的因素之一是，被转让方或控制方是否已采用国际财务报告准则编制财务报表。
- 4.18 基于以上的分析，理事会的初步意见是，采用被转让方的账面价值可能在满足成本效益原则的前提下能够向合并方财务报表的使用者提供最有用的信息。

应用账面价值法

理事会的初步意见

- 4.19 理事会达成的初步意见是，当在同一控制下的企业合并中应用账面价值法时，合并方应采用被转让方的账面价值来计量取得的资产和负债。

计量合并对价

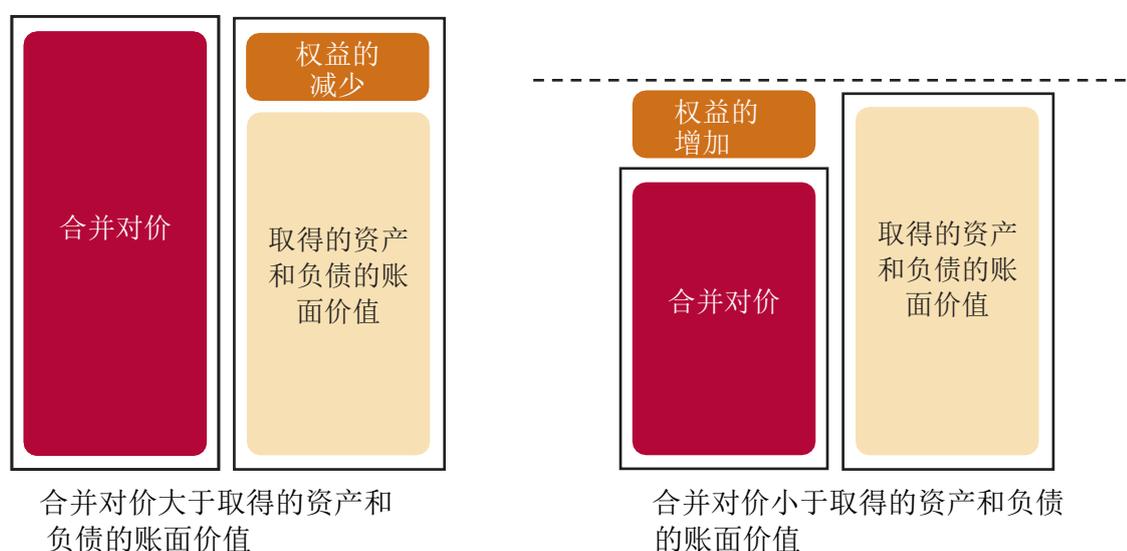
- 4.20 在同一控制下的企业合并中合并对价可能有多种形式。本项目的研究表明，对价通常以现金或合并方自身的**股份**支付，但有时以非现金资产或通过承担债务支付。
- 4.21 研究还表明，在实务中应用账面价值法时，合并对价有以公允价值计量的，也有以账面价值计量的，以自身股份作为对价的，既有以票面价值也有以名义价值计量的。理事会考虑了合并方应如何计量合并对价：
- (a) 以自身股份支付（第4.25-4.28段）；
 - (b) 以资产支付（第4.29-4.36段）；以及
 - (c) 通过承担债务的方式支付（第4.37-4.42段）。

4.22 如第3.5段所述，购买法通常以公允价值计量合并对价和取得的可辨认资产和负债。对价与这些资产和负债的公允价值的差额确认为商誉，或在极少情况下，确认为廉价购买利得。另如该段所述，购买法以预期反映购买的**业务**中先前已存在的商誉的公允价值和对企业合并预期能产生的协同效应所支付的对价计量商誉（关于购买法的主要特征的说明，见图表3.1）。

4.23 然而，如第4.10-4.19段所述，账面价值法下取得的资产和负债按账面价值而非公允价值计量。此外，在实务中对同一控制下的企业合并应用账面价值法时通常不确认商誉或利得。取而代之的是，通常将合并对价和取得的资产和负债的公允价值之间的差额确认为合并方权益的减少或增加，如第4.44-4.50段所述，理事会也同意这种做法。因此，在应用购买法中要求以公允价值计量合并对价的理由不适用于账面价值法。

4.24 图表4.2说明了第4.23段讨论的账面价值法的主要特征之间的相互影响。

图表4.2 — 账面价值法的主要特征



以自身股份支付的对价

4.25 理事会考虑了是否应具体说明合并方应如何计量以自身股份支付的对价，例如以其公允价值或票面价值或名义价值计量。

- 4.26 如第4.23段所述，如何计量合并对价及如何对对价与取得的资产和负债账面价值之间的任何差额进行会计处理，二者之间存在相互影响。根据第4.44-4.50段所述的理事会观点，该差额应计入权益。如果该差额计入权益，如何计量自身股份支付的对价不会影响合并方的资产、负债、收益或费用、或其权益总额，但可能会影响合并方权益中特定组成部分的金额。
- 4.27 合并方以自身股份支付的对价的计量对合并方的财务报表可能产生的影响如图表4.3所示。承接图表4.1所供的示例，合并方B公司发行了100股股票，作为合并被转让方C公司的对价。B公司股票的票面价值为每股CU2，合并日的公允价值为每股CU2.7。于合并日，C公司财务报表中资产和负债的账面价值为CU250。以B公司自身股份支付的对价的计量方法可能会影响B公司权益中特定组成部分的金额，如图表4.3所示。

图表4.3—计量以自身股份支付的对价

(单位: CU)	发行的股票 以票面价值计量	发行的股票 以公允价值计量
B公司的权益		
发行的股票	200	270
支付的对价与取得的资产和负债账面价值之间的差额	50	(20)
权益增加净额	250	250

- 4.28 报告主体如何列示权益的组成部分以及为报告目的对已发行股票的计量经常受到所在国家的要求和法规的影响，国际财务报告准则通常不会对此进行规定。因此理事会初步认为，其不应规定如何计量以合并方自身股份支付的对价。

以资产支付的对价

- 4.29 理事会随后考虑了合并方应如何计量以资产支付的对价—以这些资产的公允价值或合并日合并方财务报表中的账面价值计量。如果以现金支付对价，现金的公允价值即账面价值，所以这两种计量方法会产生相同的结果。然而，如果以非现金资产支付对价，对价的计量将影响合并方是否在损益表中确认这些资产的处置损益，具体如下：
- (a) 如果支付的对价以这些资产的账面价值计量，合并方将不确认损益。
 - (b) 如果支付的对价以这些资产的公允价值计量，当资产的账面价值与公允价值存在差额时，合并方将确认资产处置损益。

- 4.30 此外，以资产支付的对价的计量可能会影响合并方权益中特定组成部分的金额，正如以合并方自身股份支付的对价（如第4.27段所述）。
- 4.31 对于以非现金资产支付的对价，以公允价值或账面价值计量对合并方财务报表可能产生的影响见图表4.4。承接图表4.1的示例，合并方B公司以转让非现金资产作为合并被转让方C公司的对价。于合并日，这些资产在B公司财务报表中的账面价值为CU220，公允价值为CU270。于合并日，C公司财务报表中资产和负债的账面价值为CU250。B公司是否将在损益表中列示这些资产的处置损益取决于以转让非现金资产支付的对价如何计量。此外，B公司权益中特定组成部分的金额也可能发生变化。

图表4.4—计量以资产支付的对价

(单位: CU)	转让的资产 以账面价值计量	转让的资产 以公允价值计量
B公司的损益表		
处置收益	-	50
B公司的权益		
留存收益或权益中其他适当组成部分	-	50
支付的对价与取得的资产和负债账面价值之间的差额	30	(20)
对权益的净影响	30	30

- 4.32 如第4.28段所述，报告主体如何列示权益的组成部分经常受到所在国家的要求和法规的影响，理事会通常不会对此进行规定。然而，由于以非现金资产支付的对价的计量会影响合并方损益表中确认的金额，因此理事会考虑了该形式的对价应按资产的公允价值还是账面价值计量。
- 4.33 可以认为，对于以资产支付的对价，以资产的账面价值计量而不是以公允价值计量会由于交易结构的不同，导致不同的会计结果。例如，如果合并方先按公允价值出售资产，然后将现金收益作为同一控制下的企业合并的对价，则会在损益表中确认这些资产的处置损益。或者，如果合并方在合并时使用这些资产作为对价，并按资产的账面价值计量该对价，则不会确认处置损益。这一论点表明，以资产支付的对价应以这些资产的公允价值计量，在这种计量方法下，无论以何种方式处置资产，都会得到相似信息。

- 4.34 然而，以资产的公允价值计量合并对价可能成本高昂，并可能涉及重大的计量不确定性。但如果将资产以现金形式出售，然后将收到的现金作为合并时支付的对价，则不会出现此类问题。也可以认为，以资产的账面价值而非公允价值计量支付的对价与以资产的账面价值计量取得的资产和负债这一会计处理更一致。如果同一控制下的企业合并被视为单一交易，即以对价交换业务，而非两项独立交易，即处置资产和购买业务，那么这种方法可能更为合适。
- 4.35 此外，在采用账面价值法的同一控制下的企业合并中，处置损益的相关信息对合并方的财务报表使用者可能用处不大。根据第二部分所述的理事会初步意见，此类企业合并通常会影响合并方的贷款人和其他债权人。如第2.32(b)段所述，贷款人和其他债权人需要获取与合并方现金流量和债务承诺相关的信息，以评估该公司偿还现有债务和新增债务的能力。评估不会高度依赖资产处置损益的信息。
- 4.36 在考虑了第4.33-4.35段所述的论点后，理事会认为，以资产的公允价值计量支付的对价带来的效益可能不及所需的成本。因此，理事会初步认为，合并方以资产支付的对价的，应当以这些资产于合并日在合并方的账面价值进行计量。

以承担债务方式支付的对价

- 4.37 理事会最后考虑了合并方应如何计量以对**转让方**承担债务或对其他方承担转让方债务的方式支付的对价。
- 4.38 这种支付对价的方式及相关负债可按以下方法计量：
- (a) 该负债在合并日的公允价值；或
 - (b) 该负债所适用的国际财务报告准则确定的其在合并日初始确认的金额。
- 4.39 理事会考虑了这些计量方法可能对合并方财务报表产生的影响。计量方法将影响：
- (a) 该负债的初始计量；以及
 - (b) 在合并方的权益中确认的已支付对价与取得的资产和负债账面价值之间的差额。
- 4.40 但在某些情况下，该负债所适用的国际财务报告准则要求其在初始确认时以公允价值计量，例如金融负债。在这种情况下，两种计量方法将产生相同的计量结果。

- 4.41 除第4.39-4.40段所述的影响外，以承担负债方式支付的对价的计量方法对合并方合并日的财务报表不会产生任何其他影响。此外，如第4.28和4.36段所述，理事会初步认为，在采用账面价值法时，不要求合并方以公允价值计量支付的其他形式的对价。
- 4.42 因此，理事会并未找到具有说服力的理由要求始终以公允价值计量以承担债务方式支付的对价。理事会初步认为，该等对价应当按国际财务报告准则规范的该负债在合并日的初始确认金额计量。如第4.40段所述，在部分情况下，适用的国际财务报告准则要求以公允价值计量负债。

应用账面价值法

理事会的初步意见

4.43 理事会的初步意见如下：

- (a) 理事会不应规定合并方在对同一控制下的企业合并采用账面价值法时，应如何计量以自身股份支付的对价；以及
- (b) 在采用该方法时，合并方应按以下方式计量合并对价：
 - (i) 以资产支付的对价：按合并日该等资产在合并方的账面价值计量；以及
 - (ii) 以承担债务方式支付的对价：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。

合并对价与取得的资产和负债之间的差额的会计处理

- 4.44 如第4.23段所述，本项目的研究表明，实务中应用账面价值法时，在同一控制下的企业合并中合并对价与取得的资产和负债账面价值之间的任何差额，通常确认为合并方的权益。
- 4.45 理事会考虑了是否应要求采用这种计量方法或其他不同方法。根据国际财务报告准则，权益的变动有两个原因—与所有者以其所有者身份进行的交易（如权益出资或向股东进行股利分配），或者公司在该期间财务表现的结果。从经济层面而言，在采用账面价值法时，并不是所有的差额都会构成合并方的权益性投入或权益性分配，也不是所有的差额都代表取得的收益或承担的费用。相反，这种差额可能包括以下一个或多个组成部分：

- (a) 支付的对价与在公平交易中本应支付给非关联方的对价之间的任何差额。如第3.6段所述，这种差额构成合并方的权益性投入或权益性分配。
- (b) 未确认的商誉，包括被转让方原有的商誉及合并所产生的任何协同效应。采用账面价值法则不确认商誉，其中一个原因是，在部分同一控制下的企业合并中支付的对价可能与被收购业务的公允价值及预期协同效应的价值存在差异（见第2.28-2.29段）。因此，在这种情况下确认商誉可能会导致以任意金额计量商誉，无法提供有用的信息。
- (c) 其他因素，例如，以账面价值而非公允价值计量取得的资产和负债所产生的计量差额，以及在账面价值法下合并对价的计量方式产生的影响（见第4.20-4.43段）。

4.46 如果要求对第4.45段所述的差额进行划分并计入相应组成部分，应用起来可能成本很高，并且十分复杂。例如，如要确定这些差额是否与取得的资产和负债的账面价值和公允价值之间的差额有关，则合并方必须确定该等公允价值。此外，如第3.11-3.12段所述，理事会认为，在实务中如果要求采用购买法的企业识别并计量支付的对价与取得的可辨认资产和负债公允价值之间的差额中的组成部分，可能非常困难；同理，如果理事会要求合并方将采用账面价值法产生的差额划分为不同的组成部分，在实际应用中也会困难重重。再者，将该差额划分为不同组成部分并单独确认实际上将消除账面价值法和购买法之间的差异。这样的结果将否定第二部分中所述的理事会初步意见，即账面价值法适用于特定类型的同一控制下的企业合并。

4.47 因此，理事会认为不应当要求合并方将采用账面价值法产生的任何差额划分为不同组成部分。理事会还认为，将该差额计入合并方权益比计入资产、负债、收益或费用更为合适。理事会的理由包括，根据第二部分中理事会的初步意见，如果同一控制下的企业合并可能不受关联方交易适用规定约束（见第2.28-2.29段），且该类合并可能包含合并方的权益性投入或权益性分配（见第4.45(a)段），则应采用账面价值法进行计量。

4.48 理事会随后考虑了是否应规定合并方将采用账面价值法产生的任何差额计入权益中哪一组成部分。在实务中，该差额通常计入以下科目：

- (a) 储备，例如特殊储备（如“重组储备”）或一般储备；
- (b) 留存收益或权益中其他类似组成部分；或
- (c) 股本溢价、资本溢价或权益中其他类似组成部分。

- 4.49 如第4.28段所述，国际财务报告准则通常没有规定特定金额应计入权益中哪一组成部分。权益中组成部分的列示通常取决于国家法律、法规或特定司法管辖区的其他要求。因此，理事会初步认为，不应规定合并方将合并对价与取得的资产和负债账面价值之间的任何差额计入权益中哪一组成部分。

应用账面价值法

理事会的初步意见

4.50 理事会的初步意见如下：

- (a) 在对同一控制下的企业合并采用账面价值法时，合并方应当将所支付的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权益，
- (b) 但对该差额在权益中如何列示不予规定。

交易费用的会计处理

4.51 在进行同一控制下的企业合并时，公司可能产生交易费用，例如咨询、法律、会计、评估和其他专业服务费用以及发行股票或债务工具的成本。

4.52 理事会在对采用账面价值法时，如何确认此类交易费用形成初步意见时，考虑了以下因素：

- (a) 国际财务报告准则第3号的要求和制定这些要求的理由；以及
- (b) 实务中采用账面价值法时的会计处理。

4.53 在购买法下，交易费用应于发生当期在损益表中确认为费用，但存在例外。这一例外即发行股票或债务工具的成本按照适用的国际财务报告准则进行会计处理。³⁴

4.54 在制定国际财务报告准则第3号时，理事会认为，为实现企业合并而发生的交易费用不属于买卖双方之间交易的一部分。这些成本均构成单独的交易，买方在交易中接受服务并支付费用。因此，服务成本应在取得服务时或接受服务的一段期间内确认为费用（发行股票或债务工具的成本除外）。³⁵ 在实务中，账面价值法通常采用相同的方法对交易费用进行确认。

4.55 理事会认为，账面价值法下交易费用的确认没有理由与国际财务报告准则第3号要求的方法有所不同。在实务中，采用账面价值法时通常也会采用国际财务报告准则第3号要求的方法。

³⁴ 《国际会计准则第32号——金融工具：列报》及《国际财务报告准则第9号——金融工具》。

³⁵ 国际财务报告准则第3号“结论基础”第BC365 - BC370段。

理事会的初步意见

4.56 理事会初步认为，在采用账面价值法计量同一控制下的企业合并时，合并方应将交易费用确认为交易发生当期的费用，但发行股票或债务工具的成本应按照适用的国际财务报告准则进行会计处理。

提供企业合并前的信息

4.57 如第4.3段所述，在某些采用账面价值法的案例中，合并方在合并财务报表中追溯调整被转让方的资产、负债、收益和费用。换言之，合并方在编制合并财务报表时，在报告期内将被转让方的资产、负债、收益和费用纳入合并方的财务报表，对比较报表的期初至合并完成前的信息进行追溯调整，视同合并方与被转让方一直是以合并后的状态存在。在其他案例中，合并方根据国际财务报告准则第3号的要求，仅从合并日起合并该等项目。未来适用法不要求合并方重述合并前信息。

4.58 如第4.14-4.15段所述，在就如何应用账面价值法形成初步意见时，理事会考虑了在同控制下的企业合并何时应用账面价值法形成初步意见时采纳的相关理由。具体而言，如第2.24-2.27段所述及图表2.3和图表2.4所示，对于不影响非控股股东的同一控制下的企业合并，采用账面价值法具有以下优势：

- (a) 为参与合并的公司的潜在股东提供有用信息，因为这种方法得出的信息无需依赖企业合并的法律结构；以及
- (b) 避免在采用购买法时出现的困难，因为账面价值法在提供有用信息时无需依赖于识别“购买方”。

4.59 这一逻辑也适用于采用账面价值法时*如何*处理合并前的信息，即如何编制合并前的信息不应依赖企业合并的法律结构。也就是说，合并方在编制合并财务报表时，在报告期内将被转让方的资产、负债、收益和费用纳入合并方的财务报表，视同合并方与被转让方一直是以合并后的状态存在。如果使用这种方法，无论合并的法律结构如何，都将得出相同的信息。此外，这种方法与《概念框架》内讨论的汇总财务报表概念类似，其要求采用追溯法。³⁶

36 《概念框架》第3.12段。

- 4.60 然而，在讨论这个问题时，许多财务报表使用者和其他利益相关方不认可在财务报表主表中使用追溯法。如第4.9(b)(ii)段所述，即使他们同意合并前的信息对所有参与合并的公司是有用的，但他们仍认为追溯法所提供的是某一集团在其尚不存在期间的相关情况。一些利益相关方将这类信息称为“模拟”（或假设的）信息，并认为财务报表主表中包含这些信息是不恰当的。一些利益相关方也表达了担忧，因为编制此类信息可能涉及重大判断和不确定性。还有一些利益相关方指出，如果合并是为首次公开发行股票做准备，资本市场的相关规定通常会要求披露每个参与合并的公司的历史信息。
- 4.61 从实务角度而言，理事会注意到，采用追溯法的成本高于未来适用法。此外，只有在以下情形下使用这两种方法才会得出不同信息：编制企业合并发生期间的财务报表（包括列报比较信息），以及编制下一期间的财务报表（仅限列报比较信息）。二者之间的差异不会导致以后期间的财务报表产生差异。
- 4.62 在考虑了第4.57-4.61段总结的利益相关方的意见和分析后，理事会认为，追溯法提供的信息带来的效益有限，可能不及所花费的成本。因此理事会初步认为，合并方应采用未来适用法，从合并日起合并被转让方的资产、负债、收益和费用。（但并不排除要求合并方在其财务报表附注中披露合并前的信息的可能性。该问题的相关讨论见第5.23-5.25段。）
- 4.63 理事会随后考虑了是否应就识别会计层面的合并方提供应用指引，或是否在所有情况下都应根据交易的法律结构来确定此问题。出现该问题的原因是，未来适用法只能提供合并方在合并前的信息。例如，第二部分中图表2.4列示了两个全资子公司为准备首次公开发行股票而合并的情形。由于合并可以通过多种方式进行，因此问题在于，是否只有根据交易的法律结构才能确定哪一个是会计层面的合并方。另一种方法是通过制定应用指引，以确定哪一个是会计层面的合并方。如第2.27段所述，在采用购买法（如反向收购）时，国际财务报告准则第3号已经提供了识别会计层面的合并方相关的应用指引。但如第2.27段所述，该指引并未说明在采用账面价值法的情况下如何确定哪一个是合并方。

4.64 如第4.58(b)段所述，理事会初步认为，账面价值法适用于不影响非控股股东的同一控制下的企业合并，得出此观点的理由之一是，很难通过识别购买方来提供有用信息（见第2.26-2.27段）。如果理事会要求公司在采用账面价值法时除了考虑合并的法律结构，还应考虑其他事实和情况，以确定会计层面的合并方，则也可能出现类似的困难。此外，在采用账面价值法时，识别合并方不影响对合并日或后续期间的资产、负债、收益和费用的确认和计量一如第4.61段所述，只会影响合并前的信息。因此理事会认为，如果要求公司在采用账面价值法时，需考虑合并的法律结构以外的因素以识别合并方，则相关的成本很可能超过此方法提供的信息所带来的效益。因此，理事会初步认为，无需制定应用指引规范账面价值法下，在识别合并方时，除了考虑交易的法律结构外，还需要考虑哪些因素。

应用账面价值法

理事会的初步意见

4.65 理事会初步认为，同一控制下的企业合并采用账面价值法时，应采用未来适用法，合并方应从合并日起，将被转让方的资产、负债、收益和费用纳入其财务报表，无需重述合并前信息。

向反馈意见者提出的问题

应用账面价值法

问题6

第4.10-4.19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原因？

应用账面价值法

问题7

第4.20-4.43段讨论了理事会的如下初步意见：

- (a) 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，理事会不应当规定合并方应当如何对该对价进行计量；以及
- (b) 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：
 - (i) 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
 - (ii) 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原因？

应用账面价值法

问题8

第4.44-4.50段讨论了理事会的如下初步意见：

- (a) 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
- (b) 理事会不应当规定合并方应当在某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原因？

应用账面价值法

问题9

第4.44-4.50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原因？

问题10

第4.57-4.65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，无需追溯重述合并前的信息。

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原因？

第五部分—披露要求

- 5.1 本部分讨论了理事会要求**合并方**在附注中披露的**同一控制下的企业合并**相关的信息，以提高此类企业合并报告的透明度。在实务中，公司通常提供的信息较少，尤其是在采用**账面价值法**的情况下。
- 5.2 在得出有关披露的初步意见时，理事会考虑了：
- (a) 对于同一控制下的企业合并应于何时及如何应用**购买法**和账面价值法的初步意见；
 - (b) 《国际财务报告准则第3号——企业合并》的披露要求，以及理事会发布的《企业合并——披露、商誉和减值（讨论稿）》（国际财务报告准则第3号讨论稿）中对该等要求作出的任何改进；³⁷ 以及
 - (c) 同一控制下的企业合并本质上是关联方交易，即意味着在某些情况下，该等合并涉及的条款可能不同于公平交易的条款。
- 5.3 第5.5-5.28段讨论了以下问题：
- (a) 采用购买法时的披露要求（第5.5-5.12段）；以及
 - (b) 采用账面价值法时的披露要求（第5.13-5.28段）。
- 5.4 理事会对披露要求进行讨论得出的意见显然还是初步意见，原因在于：
- (a) 采用不同方法时的披露要求取决于何时采用及如何应用该方法，且第二至四部分中所述的理事会初步意见可能会根据本讨论稿的反馈意见进行调整；
 - (b) 国际财务报告准则第3号讨论稿中所述的理事会初步意见可能会根据其后续反馈意见进行调整；以及
 - (c) 理事会尚未全面制定其拟要求采用的账面价值法。

采用购买法时的披露要求

- 5.5 第二部分讨论了理事会的初步意见，即购买法应适用于会影响**合并方非控股股东**的同一控制下的企业合并（并提供了一项豁免和一项例外，具体参见第2.47段）。理事会得出初步意见的理由之一是，影响合并方非控股股东的同一控制下的企业合并与国际财务报告准则第3号所规范的**企业合并**类似。此外，在这两种情况下，合并方财务报表使用者的构成也类似。因此，如第2.22段所讨论，在该等企业合并中，财务报表使用者的共同信息需求也是类似的。因此，理事会初步认为，原则上，国际财务报告准则第3号的披露要求以及国际财务报告准则第3号讨论稿对该等要求所作出的任何改进均应适用于采用购买法计量的同一控制下的企业合并。

³⁷ 本讨论稿于2020年3月发布，并于2020年12月31日之前公开征求意见。

- 5.6 对同一控制下的企业合并提出与国际财务报告准则第3号所规范的企业合并相同的披露要求，这与实务中部分公司采用购买法计量同一控制下的企业合并时，应用国际财务报告准则第3号的披露要求的做法相契合。
- 5.7 除了针对企业合并的披露要求制定总体方法外，理事会还考虑了国际财务报告准则第3号的每一项披露要求，以及国际财务报告准则第3号讨论稿对该等要求作出的任何改进。理事会发现，当对同一控制下的企业合并采用购买法计量时，没有理由排除该等要求或改进。
- 5.8 理事会还考虑了是否应当要求对该等企业合并披露额外信息。尤其是同一控制下的企业合并的特征之一是合并对价可能并非公平交易对价，这是因为该类交易涉及**关联方**。所以，如第3.3段所述，该等合并中支付的对价金额可能不同于在公平交易中向非关联方支付的对价金额。因此，理事会考虑了是否应要求额外披露该等合并的相关条款，以帮助财务报表使用者了解对价金额的确切依据及其合理性（参见第3.15段）。
- 5.9 理事会初步认为，国际财务报告准则第3号讨论稿对该项准则的披露要求作出的改进将有助于解决第5.8段所讨论的问题。可能作出的改进包括披露额外信息，以帮助财务报表使用者评估企业合并中支付的对价是否合理，例如关于预期协同效应的信息。³⁸ 理事会认为，这些信息对于采用购买法计量同一控制下的企业合并的合并方财务报表使用者也是有用的。
- 5.10 此外，《国际会计准则第24号——关联方披露》也适用于同一控制下的企业合并。该准则尤其要求披露关联方关系的性质、支付的对价金额和任何尚未支付的余额等信息。³⁹ 国际会计准则第24号还指出，仅当能够证明关联方交易的相关条款与公平交易的条款相当时，才能就此进行披露。
- 5.11 理事会考虑了根据国际会计准则第24号的要求，向合并方财务报表使用者所提供的同一控制下的企业合并相关的条款信息是否能充分满足其需求。理事会提出，在披露同一控制下的企业合并信息（例如合并条款的信息）时，这些要求应与国际财务报告准则第3号的要求（包括国际财务报告准则第3号讨论稿对这些要求作出的任何改进）一并适用。理事会已达成初步意见，认为应当提供应用指引，帮助公司在该类企业合并中应用该等披露要求。例如，该指引可以阐述公司应披露与制定企业合并条款相关的治理过程的信息，比如这些条款是否经过独立评估，或是否需要经过合并方的股东或治理机构的批准。

38 请参见《企业合并——披露、商誉和减值（讨论稿）》（国际财务报告准则第3号讨论稿）第二部分了解更多信息（例如第2.53 - 2.68段）。

39 参见国际会计准则第24号第18段。

理事会的初步意见

5.12 理事会对采用购买法的同一控制下的企业合并达成如下初步意见：

- (a) 合并方应当遵循《国际财务报告准则第3号——企业合并》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）》而对该等要求作出的任何改进；以及
- (b) 理事会应当就企业如何应用上述披露要求和《国际会计准则第24号——关联方披露》的披露要求提供应用指引，特别是关于合并条款的信息。

采用账面价值法时的披露要求

- 5.13 第二部分阐述了理事会的初步意见，即对于不影响合并方非控股股东的所有同一控制下的企业合并以及只在特定情形下影响非控股股东的某些企业合并，应采用账面价值法（参见第2.34段和第2.47段）。理事会认为，上述两类企业合并可能与国际财务报告准则第3号所规范的企业合并并不类似（参见第2.24 - 2.29段）。例如，该类合并所转让的经济资源不会导致最终**所有权份额**发生改变。此外，若合并方没有非控股股东，对于依赖合并方财务报表获取相关信息的财务报表使用者，其构成也与国际财务报告准则第3号所规范的企业合并所涉及的使用者构成不同。尤其是其使用者仅包括潜在股东、现有及潜在贷款人和其他债权人等。因此，对于此类同一控制下的企业合并所涉及的报告使用者，其共同信息需求也不同于国际财务报告准则第3号所规范的企业合并所涉及的使用者。此外，上述情况对成本效益的考量也不尽相同。
- 5.14 第四部分中理事会就如何将账面价值法应用于同一控制下的企业合并，尤其是如何计量取得的资产和负债以及支付的对价，以及应提供哪些合并前的信息展开讨论，并发表初步意见。
- 5.15 第二部分和第四部分讨论的事项会影响理事会要求公司在采用账面价值法核算同一控制下的企业合并时应披露的信息类型。尤其会影响为满足一般使用者的信息需求所必需信息的性质和范围，以及披露该等信息是否符合成本效益原则。
- 5.16 针对采用账面价值法时如何确定企业合并有关的所有潜在披露要求，理事会首先考虑了国际财务报告准则第3号规定的披露要求。然而，在理事会看来，由于不同使用者的信息需求不同，成本效益权衡的考量不同，且账面价值法和购买法的适用范围也存在差异，因此，仅有部分国际财务报告准则第3号规定的披露要求适用于采用账面价值法的企业合并。

- 5.17 理事会达成的初步意见认为，国际财务报告准则第3号中规定“公司应提供相关信息帮助财务报表使用者评估企业合并的性质和财务影响”这一要求适用于同一控制下的企业合并。⁴⁰同时，理事会初步认为，国际财务报告准则第3号讨论稿中阐述的公司应提供相关信息帮助使用者了解企业合并带来的预期收益的相关可能要求也适用于此类企业合并。
- 5.18 但是，满足上述披露要求所需的具体信息可能与国际财务报告准则第3号中所规范的企业合并需披露的信息存在差异。例如，企业合并的预期收益可能包括**控制方**及其控制的集团产生的协同效应和其他收益。披露其他收益相关信息有助于合并方财务报表使用者了解企业合并的性质和影响。
- 5.19 理事会还达成初步意见，认为公司采用账面价值法时应披露以下信息：
- (a) **被转让方**的名称和说明、合并日、向合并方转让的表决权权益的百分比，企业合并的主要原因以及合并方如何取得控制权的说明（国际财务报告准则第3号第B64(a) - (d)段）；
 - (b) 取得的每一项主要类别的资产和负债的金额，包括融资活动和设定受益养老金负债确认的金额（国际财务报告准则第3号第B64(i)段，国际财务报告准则第3号讨论稿中的相关初步意见）；
 - (c) 被转让方非控制性权益的账面价值（国际财务报告准则第3号第B64(o)段）；
 - (d) 单项来看虽不重要、但汇总后重要的企业合并交易的汇总信息（国际财务报告准则第3号第B65段）；
 - (e) 发生在报告期末之后、财务报表批准报出之前的企业合并的信息（国际财务报告准则第3号第B66段）；
 - (f) 如下列信息与使用者理解合并方的财务报表具有相关性，则应披露：在当期确认的、与在当期或以前报告期发生的同一控制下的企业合并中取得的资产和负债相关的利得或损失及其相关解释。（国际财务报告准则第3号第B67(e)段）；以及
 - (g) 为满足第5.17段阐述的披露要求所必要的额外信息（国际财务报告准则第3号第63段）。
- 5.20 但是，理事会初步认为，对于采用账面价值法的同一控制下的企业合并，不应要求其遵循国际财务报告准则第3号的其他披露要求。例如，理事会认为，不应要求披露转让的对价在合并日的公允价值，如转让的非货币性资产的公允价值（国际财务报告准则第3号第B64(f)段）。理事会初步认为，采用账面价值法时，将不要求对转让的对价采用公允价值计量（参见第4.20-4.43段），且理事会认为，披露该等信息的成本将大于效益。

⁴⁰ 参见国际财务报告准则第3号第59段。

5.21 表5.1汇总了国际财务报告准则第3号列出的披露要求（包括国际财务报告准则第3号讨论稿中所阐述的对披露要求可能作出的改进），理事会初步认为，该等要求不适用于采用账面价值法的同一控制下的企业合并。表5.1还说明了理事会就各项要求得出初步意见的主要原因（尽管某些情况可能存在多种原因）。

表5.1—采用账面价值法时不适用的国际财务报告准则第3号披露要求

理事会初步意见的主要原因	披露要求
此类合并不同于国际财务报告准则第3号所规范的合并	说明购买的战略考量和管理层目标及其后续经营情况（讨论稿中与国际财务报告准则第3号第B64(d)段相关的初步意见）
	预期协同效应的描述、时间和估计金额（讨论稿中与国际财务报告准则第3号第B64(e)段相关的初步意见）
账面价值法不同于购买法	对所取得的商誉的构成因素的描述，以及商誉的账面金额在报告期初和期末之间的调节过程（国际财务报告准则第3号第B64(e)段和第B67(d)段）
	确认的或有负债的说明及其财务影响估计（国际财务报告准则第3号第B64(j)段和第B67(c)段）
	廉价购买确认的利得金额（国际财务报告准则第3号第B64(n)段）
提供此类信息的成本大于效益	转让的对价和各主要类别对价于购买日的公允价值（国际财务报告准则第3号第B64(f)段）
	取得的应收款项的公允价值和总合同金额（国际财务报告准则第3号第B64(h)段）
	可用于税前抵扣的商誉的金额（国际财务报告准则第3号第B64(k)段）
	假设购买发生于本年度报告期期初的本期备考财务信息（国际财务报告准则第3号第B64(q)段以及国际财务报告准则第3号讨论稿中的相关初步意见）
理事会尚未讨论账面价值法的所有方面，而该披露要求与未讨论的事项相关	或有对价和补偿性资产于购买日的金额（及该金额的后续变动）和说明（国际财务报告准则第3号第B64(g)段和第B67(b)段）
	单独交易的说明和确认的金额（国际财务报告准则第3号第B64(l)段和第B64(m)段）
	分步实现的企业合并中，在被购买方权益中原享有份额的公允价值（国际财务报告准则第3号第B64(p)段）
	披露相关信息，以评价本报告期确认的、与本报告期或以前期间发生的企业合并相关的调整的财务影响（国际财务报告准则第3号第61段、第62段和第B67(a)段）

- 5.22 除了考虑国际财务报告准则第3号的披露要求以及可能对该等要求作出的改进之外，理事会还考虑了是否需要采用账面价值法的同一控制下的企业合并作出其他披露要求。
- 5.23 理事会特别考虑了是否应要求对合并前的信息进行披露。第四部分中，理事会达成初步意见，认为被转让方的资产、负债、收益和费用应自合并日起汇总计入合并方的财务信息中，无需重述合并前的信息，但并不排除要求合并方在其财务报表附注中披露合并前信息的可能性。
- 5.24 例如，理事会可能要求所有参与合并的公司披露完整的合并前信息，如完整或简明的**汇总财务报表**。或者，理事会可能要求提供有限的合并前信息，如假设合并发生于报告期初，合并后公司在本报告期内的收入和损益（国际财务报告准则第3号第B64(q)(ii)段的规定）。（国际财务报告准则第3号讨论稿阐述了可能对这一披露要求作出的改进，如新增对经营活动产生的现金流量的披露。）
- 5.25 在考虑是否应要求披露合并前的信息时，理事会注意到，财务报表使用者的反馈显示，此类信息对于报表使用者是有价值的，例如进行趋势分析时。但是，也有部分利益相关者（包括财务报表的编制者）反驳称，编制这些财务信息成本高昂，例如追溯调整时需要统一参与合并的公司的会计政策，其相关成本比不进行追溯调整要高。权衡各种因素后，理事会认为，采用账面价值法的情况下，披露合并前信息不符合成本效益原则。据此，理事会达成初步意见，不要求披露合并前的信息。
- 5.26 理事会还考虑了其在第4.44-4.50段所阐述的初步意见，即采用账面价值法时：
- (a) 支付的对价金额与取得的资产和负债的账面价值之间的差额应计入合并方的权益；以及
 - (b) 理事会对该差额计入具体权益的明细科目不予规定。
- 5.27 理事会认为，关于该差额的信息对于合并方财务报表的使用者是有价值的。因此，理事会达成初步意见，认为合并方应披露就支付的对价与取得的资产和负债的账面价值之间的差额确认为权益的金额，以及该差额所列示的具体权益明细科目。

理事会的初步意见

5.28 理事会针对采用账面价值法的同一控制下的企业合并达成如下初步意见：

- (a) 仅部分而非全部《国际财务报告准则第3号——企业合并》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）》而对该等要求作出的任何改进，是适用的（请参见第5.17段和第5.19段）；
- (b) 理事会不应当要求合并方披露被合并方合并前的信息；以及
- (c) 合并方应披露：
 - (i) 在权益中所确认的合并对价与交易中取得的资产与负债的账面价值之间的差额；以及
 - (ii) 该差额所列示的具体权益明细科目。

向反馈意见者提出的问题

问题11

第5.5 - 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：

- (a) 合并方应当遵循《国际财务报告准则第3号——企业合并》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）》而对该等要求作出的任何改进；以及
- (b) 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原因？

问题12

第5.13-5.28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：

- (a) 仅部分而非全部《国际财务报告准则第3号——企业合并》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（请参见第5.17段和第5.19段）；
- (b) 理事会不应当要求披露合并前信息；以及
- (c) 合并方应当披露：
 - (i) 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
 - (ii) 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原因？

附录A—本讨论稿使用的术语表

如简介所述，本讨论稿总体使用简单的非技术性语言。现将本讨论稿中使用的术语及其定义概述如下。

购买法	《国际财务报告准则第3号——企业合并》规定用于核算该准则所规范的企业合并的方法。
账面价值法	合并方根据国际财务报告准则规定按账面价值计量同一控制下的企业合并中取得的资产和负债的方法。 实务中会用到多种账面价值法，且叫法也各不相同，包括账面价值法、权益结合法或兼并会计。本讨论稿中统一使用“账面价值法”。
业务	能够为以下目的经营和管理的一组集合的活动和资产：为客户提供商品或服务、赚取投资收益（例如股利或利息），或自日常活动中取得收益。 ⁴¹
企业合并	购买方获得对一个或多个业务控制的交易或事项。有时也称“兼并”或“收购”。 ⁴²
同一控制下的企业合并	所有参与合并的公司或业务在合并前后均受同一方最终控制的企业合并。 ⁴³ 为简化起见，本讨论稿使用该术语泛指项目范围内的所有交易（如第1.12-1.16段所述），无论其是否符合国际财务报告准则第3号中与企业合并有关的定义。
汇总财务报表	由两个或两个以上并非母子公司关系的主体构成的报告主体的财务报表。 ⁴⁴ 中小企业国际财务报告准则（IFRS for SMEs®）介绍了编制汇总财务报表的方法（例如，抵销集团内的交易及余额）。 ⁴⁵

⁴¹ 参见国际财务报告准则第3号附录A。

⁴² 参见国际财务报告准则第3号附录A。

⁴³ 参见国际财务报告准则第3号第B1 - B4段。

⁴⁴ 《概念框架》第3.12段。

⁴⁵ 《中小企业国际财务报告准则》第9.29段。

控制方	<p>在同一控制下的企业合并之前和之后均控制所有参与合并公司的一方或多方。根据国际财务报告准则第3号，同一控制下的企业合并中，控制方可以是一家公司、个人或者在特定情况下为一组个人。⁴⁶为简化起见，本讨论稿使用的同一控制下的企业合并示例中的控制方均为公司，而非个人或一组个人。例如，图表1.1中，控制方为P公司。</p> <p>部分企业合并中，可能存在不止一方能够在合并之前和之后控制所有参与合并公司的情况。例如，如果图表1.1中的P公司由另一方（如U公司）控制，则U公司和P公司都是“控制方”，因为这两家公司都能控制A公司、B公司和C公司。这种情况下，U公司将是最终控制方。</p>
非控股股东	<p>控制方之外的股东，有时也称少数股东。例如，图表2.2中，如果合并方B公司70%的股份由控制方持有，剩余30%的股份由其他方持有，则该其他方就是B公司的非控股股东。</p> <p>为简化起见，讨论稿中使用“股东”一词泛指公司权益工具（定义同《国际会计准则第32号——金融工具：列报》）的所有持有人，使用“股份”一词泛指所有此类权益工具（参见“股份”的定义）。</p>
所有权份额	<p>公司的股东持有的该公司的经济利益。本讨论稿使用“所有权份额”一词泛指股东在公司股份中享有的法定利益以及在该公司及其子公司的经济资源中享有的经济利益。</p>
非公众持有	<p>未在公开市场交易的股份或股份未在公开市场交易的公司。</p>
公开市场	<p>国内或国外证券交易所或场外交易市场，包括本地和区域性市场。⁴⁷</p>
公开交易	<p>在公开市场交易的股份或股份在公开市场交易的公司。</p>
关联方	<p>由《国际会计准则第24号——关联方披露》所定义的关联方。⁴⁸</p>
合并方	<p>同一控制下的企业合并中取得被转让公司（或业务）控制权的公司。例如，图表1.1中，B公司就是合并方。“合并方”不仅指直接合并方，还指合并前不控制被转让方的直接合并方的母公司（如有）。</p>

⁴⁶ 参见国际财务报告准则第3号第B2及B3段。

⁴⁷ 参见《国际财务报告准则第10号——合并财务报表》第4(a)(ii)段、《国际财务报告准则第8号——经营分部》第2(b)(i)段以及《国际会计准则第33号——每股收益》第2(b)(i)段。

⁴⁸ 参见国际会计准则第24号第9段。

股份	合并方发行的由国际会计准则第32号所定义的权益工具。为简化起见，本讨论稿以资本结构简单的合并方为例，其资本结构仅包括符合权益工具定义的普通股和符合负债定义的简单债务工具。理事会将在本项目的下一阶段考虑更为复杂的工具的影响。
被转让方	同一控制下的企业合并中被某一方转让给另一方的公司（或业务）。例如，图表1.1中，C公司就是被转让方。
转让方	同一控制下的企业合并中失去对一个或多个公司（或业务）控制权的公司。例如，图表1.1中，A公司就是转让方。“转让方”一词不仅指直接转让方，还指因合并失去对被转让方控制权的直接转让方的母公司（如有）。

附录B—项目范围

B.1 第一部分第1.10 - 1.23段讨论了本项目的范围。本附录着重对以下事项予以说明：

- (a) 本项目范围内规范哪些交易（第B.2-B.12段）；
- (b) 本项目研究的是参与合并的哪一方的会计处理（第B.13-B.15段）；以及
- (c) 哪些类型的财务报表涉及此类交易的会计处理（第B.16-B.18段）。

本项目范围内规范哪些交易？

B.2 第1.13段已说明，本项目不考虑同一控制下各公司间不涉及**业务转移**的交易（如资产转让）的会计处理要求。示例一和示例二举例说明了不在本项目范围内的交易。

B.3 第1.15-1.16段讨论了理事会的初步意见，即理事会应当拟定相关建议，该建议应当涵盖**合并方**对于所有同一控制下的业务转移所进行的会计处理，即使该等转移属于以下情况：

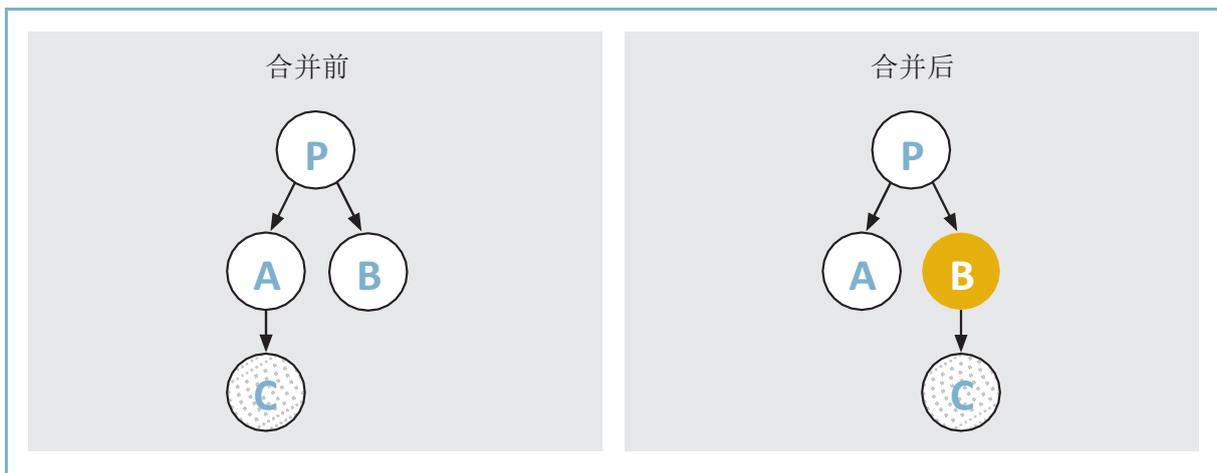
- (a) 转移的业务此前是从外部购买的，或者在转移之后立即对外（集团以外的一方）出售参与合并的一个或多个公司；或者
- (b) 该项转移是以对外出售合并后公司为条件，如首次公开发行股票。

B.4 示例三和示例四举例说明了在本项目范围内的交易。

示例一：转让无实质业务的公司

B.5 示例一，A公司向B公司转让C公司的控制权。三家公司同受P公司最终控制。但是，C公司无实质业务，不开展业务活动，仅有的资产为一块空地。

图表B.1—转让无实质业务的公司

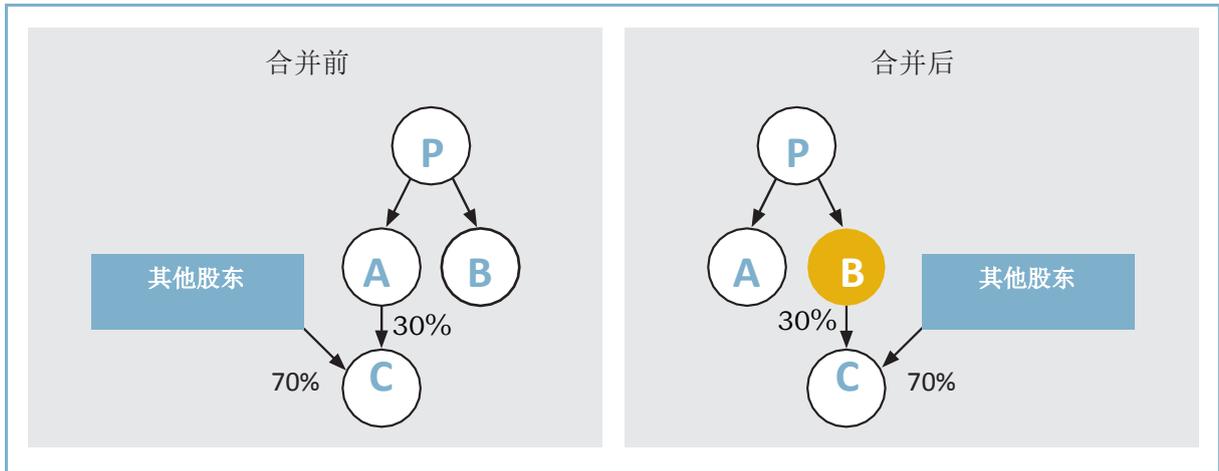


B.6 该交易中，将C公司转让给B公司的结果是B公司取得了一项资产，而非业务。因此，该交易不在本项目范围内。

示例二：转让联营企业

B.7 示例二，A公司投资一家联营企业C公司。其后，A公司将其在C公司中的投资转让给B公司。A公司和B公司同受P公司控制。

图表B.2—转让联营企业

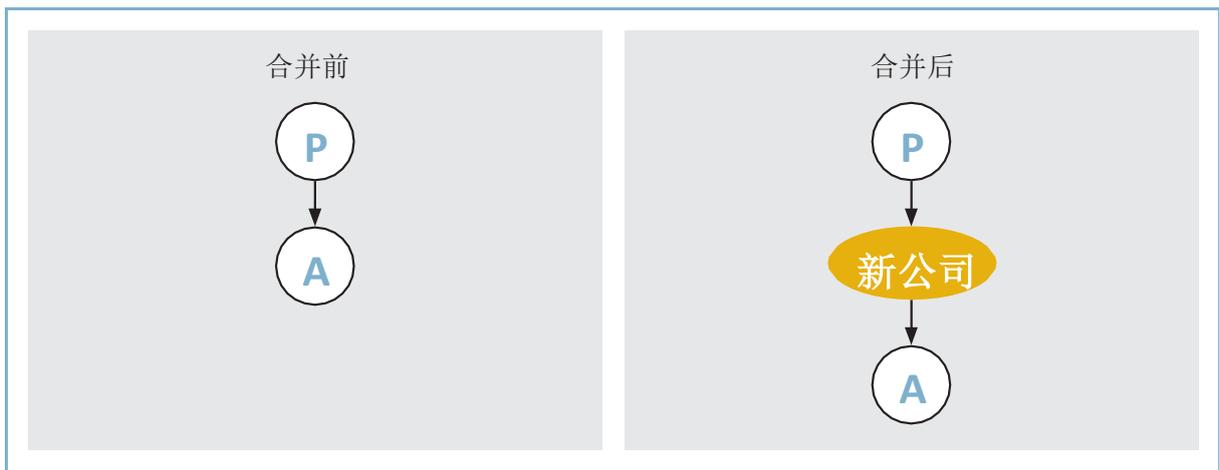


B.8 该交易中，B公司取得了一项资产，即对联营企业C公司的投资，而并非一项业务。因此，该交易不在本项目范围内。

示例三：不符合企业合并定义的业务转移

B.9 示例三，A公司受P公司控制。P公司成立了一家新公司，并将对A公司的控制权转让给这家新公司。

图表B.3—不符合企业合并定义的业务转移

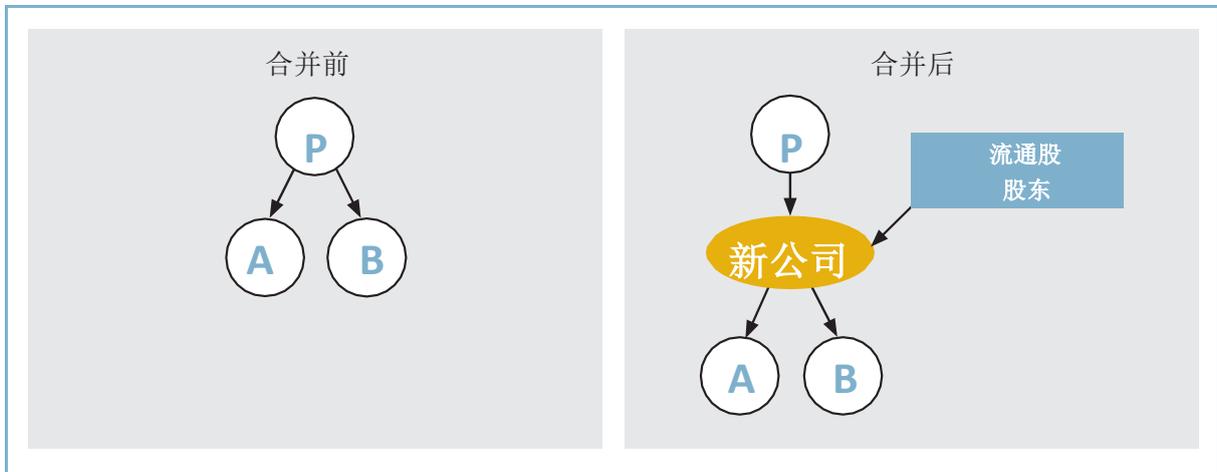


B.10 《国际财务报告准则第3号——企业合并》将**企业合并**定义为购买方获得对一个或多个业务的控制的交易或事项。⁴⁹国际财务报告准则第3号第B18段对为实现企业合并而新成立的公司是否能认定为购买方作出了限制。针对新公司与A公司的“合并”，若新公司不能被认定为购买方，那么唯一可能的“购买方”则是A公司，换言之，该交易实质上是A公司收购了新公司（而不是新公司收购A公司）。但是，由于新公司是新成立的，其可能只是一个无实际业务的法律主体。如果新公司没有业务，则不满足企业合并的定义。但即便如此，该交易仍涉及同一控制下的业务（即A公司）转让。因此，根据理事会的初步意见，该交易仍在本项目范围内。

示例四：以通过首次公开发行股票对外出售为条件的合并

B.11 示例四，A公司和B公司同受P公司控制。为准备首次公开发行，P公司成立了一家新公司。A公司和B公司的控制权都转让给新公司，但该转让以新公司成功完成首次公开发行股票为条件。若发行成功，则P公司将失去对新公司、A公司和B公司的控制权。

图表B.4—以通过首次公开发行对外出售为条件的合并



B.12 这种情况下，可能出现以下疑问：P公司对新公司的控制是否为“暂时性”的，以及新公司与A公司和B公司的合并是否为国际财务报告准则第3号定义的**同一控制下的企业合并**。尽管如此，根据理事会的初步意见，该合并在本项目范围内。

⁴⁹ 参见国际财务报告准则第3号附录A。

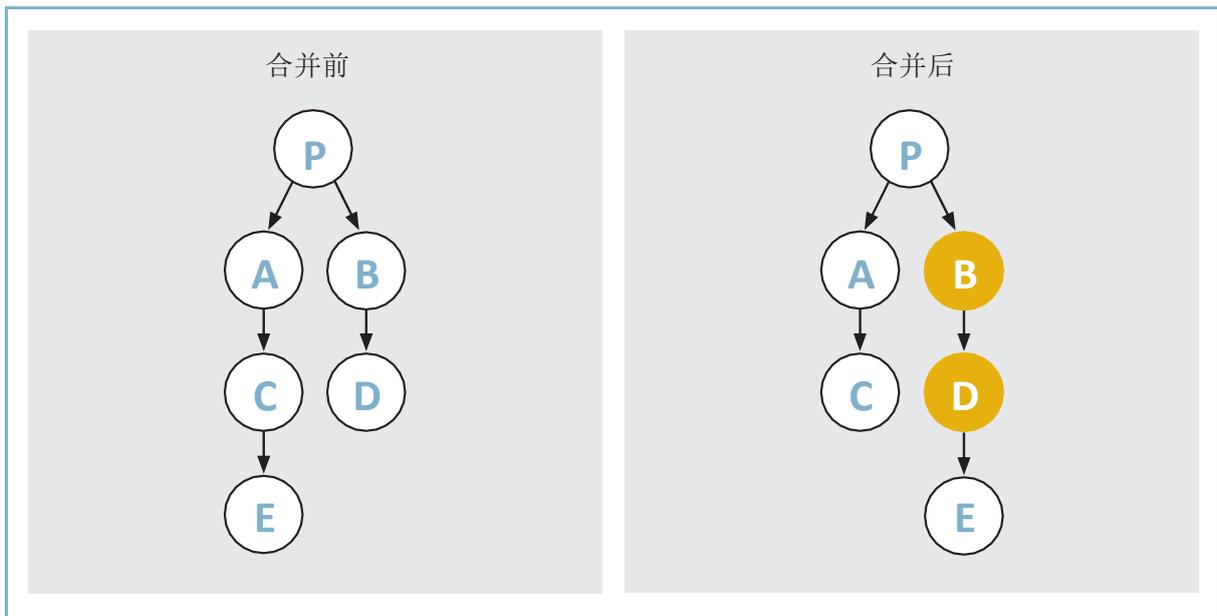
哪一方的会计处理？

B.13 第1.17 - 1.19段指出，本项目讨论的是同一控制下的企业合并中合并方的会计处理要求。但“合并方”一词不仅仅指合并中的直接合并方，也指合并前不控制**被转让方**的直接合并方的母公司（如有）。示例五说明了涉及多个合并方的同一控制下的企业合并。

示例五：涉及多个合并方的合并

B.14 示例五，A公司、B公司、C公司、D公司和E公司同受P公司最终控制。C公司向D公司转让E公司的控制权，合并后，E公司的直接母公司是D公司，而D公司的直接母公司为B公司。

图表B.5—涉及多个合并方的合并



B.15 该合并中，B公司和D公司均为企业合并的合并方，因为合并后这两家公司都有E公司的控制权。D公司控制E公司，为直接母公司。B公司通过控制D公司而间接控制E公司。因此，本项目中理事会讨论的会计处理要求适用于B公司和D公司，而不适用于该合并涉及的其他公司。

哪些类型的财务报表？

B.16 第1.20-1.23段指出，合并方编制哪种类型的财务报表应遵循理事会在本项目讨论的会计处理要求。

B.17 具体来讲，针对公司转让的会计处理要求：

- (a) 适用于合并方的合并财务报表。
- (b) 不适用于合并方的单独财务报表。如第1.23段所述，本项目不讨论合并方在其单独财务报表中如何对同一控制下的企业合并取得的子公司的长期股权投资进行会计处理的问题。

B.18 此外，若合并涉及非法人业务的转移，则会计处理要求适用情况如下：

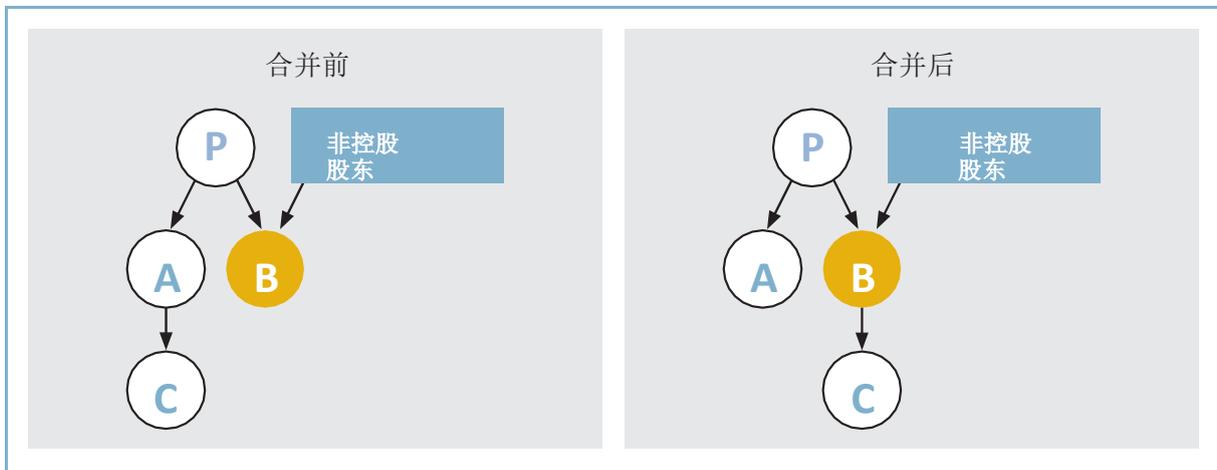
- (a) 若合并方有子公司，则会计处理要求适用于合并方的合并财务报表及单独财务报表。
- (b) 若合并方无子公司，但有对联营企业或合营企业的投资，则会计处理要求适用于合并方的个别财务报表及单独财务报表。
- (c) 若合并方既无子公司，也无对联营企业或合营企业的投资，则会计处理要求只适用于合并方的个别财务报表。⁵⁰

⁵⁰ 单独财务报表是指按成本法或《国际会计准则第27号——单独财务报表》允许的其他方法核算子公司、合营企业和联营企业的投资的报表。有时也用“个别财务报表”指代没有子公司的公司财务报表。

附录C—权益性分配的计量

- C.1 第三部分论述了理事会的初步意见，认为在采用**购买法**核算**同一控制下的企业合并**时不应要求**合并方**识别、计量及确认权益性分配。
- C.2 如果理事会要求合并方识别并确认权益性分配，那么就需要考虑合并方应如何计量该分配。本附录讨论了两种可能的计量方法：
- 按转让的对价的公允价值超过被收购**业务**公允价值的部分计量权益性分配（基于公允价值的方法）（第C.6-C.8段）；以及
 - 按照《国际会计准则第36号——资产减值》的要求进行商誉减值测试来计量权益性分配（基于减值的方法）（第C.9-C.10段）。
- C.3 本附录使用图表C.1中较为简单的同一控制下的企业合并示例来说明如何应用这两种方法。

图 C.1—同一控制下的企业合并



- C.4 图表C.1的示例中，A公司将C公司的控制权转让给B公司。假设：
- C公司可辨认资产和负债的公允价值为90元；⁵¹
 - C公司业务的公允价值为100元；以及
 - B公司所支付对价的公允价值为130元（见图表C.2）。

⁵¹ 90元为以下两项相抵后的净额：(a)资产的总公允价值；减去(b)负债的总公允价值。

C.5 根据购买法，合并方B公司按剩余金额，即所支付对价的公允价值大于取得的资产和负债的公允价值的差额，确认商誉。⁵²本示例中，剩余金额为40元（即130元减90元）。若支付的对价130元中包含权益性分配，且要求计量该等分配，则需要将40元差额分摊至权益性分配和商誉。第C.6-C.10段列出了理事会认为可能的两种方法。第C.11段用图表对这两种方法进行说明。

基于公允价值的方法

C.6 基于公允价值的方法，合并方B公司需按以下方式计量相关项目：

- (a) 按所支付对价的公允价值（130元）大于被收购业务的公允价值（100元）的差额确认权益性分配。图表C.1的示例中，该差额为30元；以及
- (b) 按被收购业务的公允价值（100元）大于取得的可辨认资产和负债的公允价值（90元）的差额确认商誉。图表C.1的示例中，该差额为10元。

C.7 如第3.5段所述，在与非关联方的**企业合并**中，商誉反映的是下列两项之和：

- (a) 被收购业务原有商誉的公允价值；以及
- (b) 为合并预期能产生的协同效应支付的价款。

C.8 然而，基于公允价值的方法则将商誉的初始计量限定为第一项，即被收购业务原有商誉的公允价值。合并方实际上把为合并预期能产生协同效应支付的价款包括在权益性分配（而非商誉）的计量中。因此，如果支付的对价中包含就预期协同效应支付的价款，该方法会低估商誉，而高估权益性分配（见图表C.2）。此外，这种方法因为需要合并方计量被收购业务的公允价值，故通常存在计量上的重大不确定性，且成本高昂。

⁵² 第C.5段所汇总的要求在国际财务报告准则第3号第32段中有更详细的阐述。

基于减值的方法

C.9 基于减值的方法依据国际会计准则第36号对商誉减值测试的规定。因此，与基于公允价值的方法不同，该方法不涉及新的计量方法，也不需要合并方计量被收购业务的公允价值。与之相反，该方法通过商誉减值测试的方式，将同一控制下的企业合并中支付的对价大于取得的可辨认资产和负债公允价值的差额（图表C.1示例中为40元）在商誉和权益性分配之间进行分摊。根据基于减值的方法，合并方B公司应：

- (a) 于合并日进行商誉减值测试；
- (b) 按减值测试中计算的可收回金额确认商誉；以及
- (c) 将原有商誉大于可收回金额的差额确认为权益性分配，而非减值损失。

C.10 但是，这种方法使合并方无法合理识别支付的对价中哪一部分是权益性分配，哪一部分是商誉。这部分难以识别的原因在于，商誉减值测试要求将商誉分摊至各现金产出单元，且不是直接计量商誉的可收回金额。⁵³如果包含了分摊的商誉的现金产出单元的可收回金额超过其账面价值，即使商誉实际上无法收回，也不会识别并确认商誉减值损失和权益性分配（见图表C.2）。

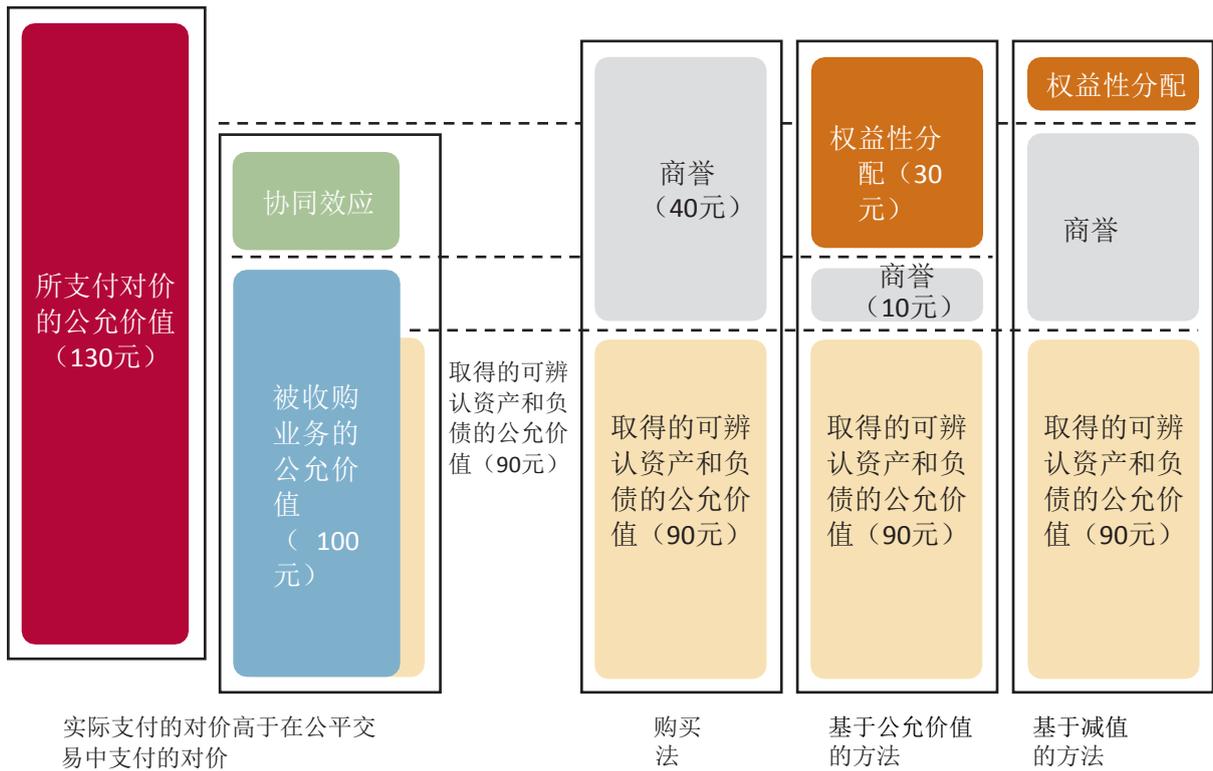
两种方法的小结

C.11 图表C.2说明了基于公允价值的方法和基于减值的方法在理论上如何应用。假设：

- (a) 支付的对价高于非关联方之间的公平交易的对价；
- (b) 被收购业务的公允价值能够被估计，且不存在计量方面的重大不确定性；以及
- (c) 商誉减值测试能够计量支付的对价超过(i)被收购业务的公允价值和(ii)非关联方之间的公平交易中就预期协同效应支付的价款之和的差额。

⁵³ 《企业合并——披露、商誉和减值（讨论稿）》中，理事会初步认为，以合理的成本显著改善商誉减值测试的有效性并不可行。

图表C.2—可用于计量权益性分配的方法



C.12 如第三部分所述，理事会达成初步意见，针对采用购买法对同一控制下的企业合并进行会计处理，不会制定要求规定合并方如何识别、计量及确认权益性分配。理事会未讨论如果要求公司确认权益性分配，会建议采用第C.6-C.10介绍的两种方法中的哪一种（如有）。



IAS®

International Financial Reporting

IFRIC®

Standards® IFRS Foundation®

SIC®

IFRS®

IASB®

请联系国际财务报告准则基金会以了解其商标已注册国家和已申请国家的详情。

国际会计准则理事会国际财务报告准则基金会的独立准则制定机构。

Columbus Building | 7 Westferry Circus | Canary Wharf London E14 4HD | United Kingdom

电话: +44 (0)20 7246 6410

邮箱: info@ifrs.org | Web: www.ifrs.org

出版部

电话: +44 (0)20 7332 2730

邮箱: publications@ifrs.org



ISBN 978-1-911629-98-6



9 781911 629986 >

IAS®