

## IAS Plus.

向德勤全球的客户和员工发布

德勤全球国际财务报告准则  
领导小组

国际财务报告准则全球办公室

全球国际财务报告准则领导人  
Ken Wild  
[kwild@deloitte.co.uk](mailto:kwild@deloitte.co.uk)

国际财务报告准则卓越中心  
美洲

D. J. Gannon  
[iasplusamericas@deloitte.com](mailto:iasplusamericas@deloitte.com)

亚太地区

香港

Stephen Taylor  
[iasplus@deloitte.com.hk](mailto:iasplus@deloitte.com.hk)

墨尔本

Bruce Porter  
[iasplus@deloitte.com.au](mailto:iasplus@deloitte.com.au)

欧洲—非洲

约翰内斯堡

Graeme Berry  
[iasplus@deloitte.co.za](mailto:iasplus@deloitte.co.za)

哥本哈根

Jan Peter Larsen  
[dk\\_iasplus@deloitte.dk](mailto:dk_iasplus@deloitte.dk)

伦敦

Veronica Poole  
[iasplus@deloitte.co.uk](mailto:iasplus@deloitte.co.uk)

巴黎

Laurence Rivat  
[iasplus@deloitte.fr](mailto:iasplus@deloitte.fr)

### IAS Plus网站

目前访问我们[www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)  
网站的人数已超过五百四十万。  
我们的目标是在互联网上提供国际财务报告相关新闻的最佳综合资讯。敬请定期查阅。

### 国际会计准则理事会对《国际财务报告准则第3号》 (IFRS 3)及《国际会计准则第27号》(IAS 27)作出修订

国际会计准则理事会 (IASB) 于 2008 年 1 月 10 日发布了《国际财务报告准则第 3 号——企业合并》修订版 (“IFRS 3 (2008 年修订版)”) 以及《国际会计准则第 27 号——合并财务报表和单独财务报表》修订版 (“IAS 27 (2008 年修订版)”)。所有自 2009 年 7 月 1 日或以后日期开始的年度财务报表内的企业合并均必须采用上述两项准则修订版, 同时允许有限的提前采用 (参见下文)。这些修订使国际财务报告准则 (IFRS) 与美国公认会计原则 (USGAAP) 在很高程度上趋同, 但某些可能导致财务报告重大差异的不一致性仍然存在。

#### 概述

上述两项准则修订版导致若干重大变更, 包括:

- 进一步强调公允价值的使用, 这潜在增加了有关企业合并会计核算的判断和主观性, 并要求估价专家提供更多意见;
- 将控制权的变更视为重大经济事件——引入了在获得或丧失控制权时按公允价值对权益进行重新计量的要求, 并将具有控制权及不具控制权的股东之间进行的、不会导致丧失控制权的所有交易的影响直接计入权益; 及
- 关注向卖方提供的对价而非为实现购买所发生的支出。交易成本、或有对价的价值变动、原有合同的结算、以股份为基础的支付及类似项目通常均独立于企业合并核算且通常将影响损益。

上述两项准则修订版通过限制主体采用可供选择的方法, 解决了企业合并会计中多项颇具争议的领域。这些修订将令应用国际财务报告准则的主体之间的会计处理方法更为一致。

下文列出了 IFRS 3 和 IAS 27 的主要变更。本资讯的附录则提供更为详尽的分析以及与原准则的比较。

#### 生效日期和过渡性规定

自 2009 年 7 月 1 日或以后日期开始的会计期间均必须采用上述两项准则修订版; 而 IFRS 3 则适用于该期间的企业合并。在符合以下条件的情况下, 允许提前采用:

- 同时应用 IFRS 3 (2008 年修订版) 和 IAS 27 (2008 年修订版);
- 对 2007 年 6 月 30 日之前开始的会计期间不采用 IFRS 3 (2008 年修订版); 以及
- 对提前采用进行披露。

## IFRS 3：作出了哪些变更？

### 与购买相关的成本

其中一项很可能不受财务报表编制人欢迎的变更为，国际会计准则理事会将购买过程中发生的成本确定为期间成本。这意味着所有与购买相关的成本（如，中介费，咨询、法律、会计、估价及其他专业服务或顾问费，以及管理费用（包括维持一个内部购并部门日常运作的费用））均应遵循适用的国际财务报告准则确认为期间费用。为发行债务或权益证券而发生的成本应遵循《国际会计准则第 39 号——金融工具：确认和计量》（IAS 39）予以确认。

### 分步购买

对 IAS 27 及 IFRS 3 进行修订的影响为，导致购买法会计处理的企业合并仅在获得控制权的时点才适用。这导致下述的若干影响：

- **购买方在先前在被购主体持有的权益性利益：**该权益性利益可以作为以下项目进行会计核算：遵循 IAS 39 的金融工具、遵循《国际会计准则第 28 号——联营中的投资》（IAS 28）或《国际会计准则第 31 号——合营中的权益》（IAS 31）按权益法核算的联营或合营企业、或者遵循 IAS 31 按比例合并法核算的共同控制主体。如果购买方所增加的权益性利益达到足以获得控制权的程度（IFRS 3（2008 年修订版）所述的“分阶段进行的企业合并”），则必须按购买日的公允价值重新计量其先前在被购方持有的权益性利益，且相关的利得或损失（如有）应计入损益。
- **一旦获得控制权：**所有者权益的所有其他增加及减少均应作为与权益持有者进行的交易核算，并在权益中报告（参见下文）。任何所有者权益的增加均不产生商誉，而任何所有者权益减少所产生的利得或损失均不予确认。

### 商誉

购买方应在购买日确认商誉，商誉的金额应为下述两项的差额：

- 以下 3 项的总额：
  - 所转让的对价在购买日的公允价值；
  - 在被购主体的任何不具控制权的权益（non-controlling interest）金额；及
  - 对于分阶段进行的企业合并，购买方先前在被购主体持有的权益性利益在购买日的公允价值；与
- 遵循 IFRS 3（2008 年修订版）计量的、于购买日所取得的可辨认资产与所承担的负债相抵后的净额。

### 不具控制权的权益（少数股权）

IFRS 3（2008 年修订版）存在一项不同于征求意见稿的具争议性的变更——明确规定主体可针对个别不同的交易分别做出选择，可以按公允价值、或者按不具控制权的权益所享有的被购主体可辨认净资产份额的比例，来计量被购主体中任何不具控制权的权益。后者与现行 IFRS 3 的计量基础相符。

为了按公允价值计量，不具控制权的权益在购买日的公允价值可能会基于未被购买方持有的权益股份的市场价格来确定。如果由于此类权益股份并未公开交易从而不能获得其市场价格，则购买方必须使用其他估价技术来计量不具控制权的权益的公允价值。

美国的同等准则——财务会计准则公告第 141 号（修订版）要求不具控制权的权益必须按公允价值计量，而并不允许任何其他的选择。

### 或有对价

IFRS 3（2008 年修订版）要求购买的对价应按其在购买日的公允价值计量，包括任何应付或有对价的公允价值。IFRS 3（2008 年修订版）仅允许对该计量作极少的后续变更，且后续变更仅适用于有关购买日已经存在的事实和情况的额外信息所引致的变更。所有其他变更（例如，购买后的事件（如，被购方实现特定的盈利目标、特定的股价、或研究和开发项目的某一里程碑）所导致的变更）均应计入损益。

### 重新取得的权利

如果购买方和被购方是购买前原本存在的某种关系的双方（如，购买方授予被购方使用其知识产权的权利），则对购买法会计处理存在两方面的影响：

- 首先，如果任何合同的条款并非市场条款，则应确认相关利得或损失，并应对购买对价进行调整以反映与非市场条款相关的付款或收款；及
- 其次，应按其公允价值确认一项无形资产（重新获取的权利）并在合同期内进行摊销。

### 重新评估

IFRS 3（2008 年修订版）澄清，主体必须在购买日将所有的合同安排进行分类和指定，除非该合同安排是（1）租赁，或（2）保险合同。也就是说，购买方应视同为是在企业合并之外获取此类合同关系的，并据此来应用其会计政策并作出相关选择。对于租赁和保险合同的分类，购买方将继续采用被购买方原来的处理，因而无需对其进行重新评估。如果在企业合并中取得金融资产和金融负债，资产和负债重新评估尤其有意义。主体必须考虑如何对金融工具进行分类、是否存在嵌入衍生工具（被购方先前可能未予确认）、且被购方执行的套期会计对购买方而言是否仍然高度有效。

## IAS 27: 作出了哪些变更?

### 不会导致控制权变更的购买和处置

母公司在子公司的所有者权益变更，如果不会导致丧失控制权，则应在股东权益内作为与所有者进行的交易核算。此类交易产生的利得或损失不予确认，也不应重新计量商誉。不具控制权的权益的变更与支付或收到的对价的公允价值之间的任何差额应直接计入权益，并归属于母公司的所有者。

### 丧失控制权

母公司可能因为出售或分配、或因为其他交易或其没有参与的事件（例如，子公司被没收或子公司被托管或破产）而丧失对子公司的控制权。

当丧失控制权时，母公司应按其账面金额终止确认所有资产、负债和不具控制权的权益。任何在前子公司中保留的权益应在丧失控制权之日按其公允价值予以确认。如果前子公司控制权的丧失涉及向母公司的所有者分配权益性利益，则应在丧失控制权之日确认该分配。丧失控制权产生的利得或损失应

按相关收益（如有）及前述交易的净额确认。任何此类利得或损失应计入损益。

### 归属于不具控制权的权益的损益

IAS 27 修订版要求主体将应分享的综合收益总额的份额分配至不具控制权的权益，即使如此分配将导致不具控制权的权益产生负值余额。

### 丧失重大影响或共同控制

修订后的 IAS 28 和 IAS 31 将丧失控制权会计处理延伸到了这些准则。据此，如果投资者丧失了对联营企业的重大影响，应终止确认该联营企业，且收取的转让收益和仍然保留的任何权益的总额、与丧失重大影响之日联营中投资的账面金额之间的差额应计入损益。当投资者丧失了对共同控制主体的共同控制权时，也应采用类似的处理方法。

## 国际财务报告准则与USGAAP之间仍然存在的差异

IFRS 3（2008 年修订版）和 IAS 27（2008 年修订版）、财务会计准则公告第 141 号（修订版）（“SFAS 141（修订版）”）和财务会计准则公告第 160 号（SFAS 160）、以及 USGAAP 的相关变更发布后，指导企业合并和相关交易的基本原则将大部分趋同，但仍然存在某些重要差异。此类差异大多数（虽然不是全部）源自国际财务报告准则和 USGAAP 体系内的、未被国际会计准则理事会（IASB）和美国财务会计准则委员会（FASB）在企业合并项目中处理的现有差异。下表汇总了此类主要差异。

在进行准则的趋同工作时，美国财务会计准则委员会似乎比国际会计准则理事会作出了更多的原则性变更，这点具有重大意义。

## 不同于征求意见稿的变更

对 IFRS 3 和 IAS 27 的建议修订于 2005 年发布并征求公众意见，并收集到一些强烈的相反意见，尤其在不涉及丧失控制权之交易的相关建议方面。征求意见稿结束后，在美国财务会计准则委员会和国际会计准则理事会召开的公开圆桌会议上也表达了此类关注事项。显然，在重新商议期间，委员会和理事会留意到成员们的关注事项。IFRS 3（2008 年修订版）并不关注被购主体的公允价值，而是关注企业的组成部分——资产、负债和其他权益。商誉是所转让的对价与这些组成部分之间的差额。不具控制权的权益的计量被证明更难以得到圆满解决。委员会和理事会已赋予不具控制权的权益一个计量属性——假设是公允价值。然而，此属性并未得到足够多数的国际会计准则理事会委员的支持。因此，国际会计准则理事会允许选择按公允价值、或者按不具控制权的权益在可辨认净资产中所占的份额，来计量不具控制权的权益。

### 国际财务报告准则与 USGAAP 之间仍然存在的主要差异——企业合并和相关交易

<b>范围</b>	国际会计准则理事会和美国财务会计准则委员会对控制有不同定义。国际会计准则理事会对控制的定义是“管治一个主体的财务和经营政策，并籍此从其活动中获取利益的权力”；美国财务会计准则委员会的定义是基于“具控制权的财务权益”，通常解释为绝对多数的表决权。“控制”现在是美国财务会计准则委员会/国际会计准则理事会联合项目的主题。
<b>公允价值的定义</b>	国际会计准则理事会和美国财务会计准则委员会采用原准则中“公允价值”的定义。美国财务会计准则委员会采用的是《财务会计准则公告第 157 号——公允价值计量》（SFAS 157）中的定义，而国际会计准则理事会则采用《国际会计准则第 39 号——金融工具：确认和计量》（IAS 39）中的定义。
<b>或有事项</b>	IFRS 3（2008 年修订版）要求，如果在企业合并中承担的或有负债是因过去事项产生的现时义务，并且其公允价值能够可靠地计量，则应确认该或有负债。SFAS 141（修订版）仅要求对合同负债进行此项处理；对于非合同负债，必须评估或有事项是否很可能（发生的机会比不发生的大）会产生如美国财务会计准则委员会《概念公告第 6 号》所定义的资产或负债。如果该或有事项在购买日符合确认标准，则应按其在购买日的公允价值进行确认。
<b>雇员福利</b>	各准则均要求与被购主体雇员福利安排有关的负债和资产遵循适用的国际财务报告准则或 USGAAP 的要求进行确认和计量。由于这些要求各不相同，所以确认的金额也将不同。
<b>计量不具控制权的权益</b>	SFAS 141（修订版）要求按公允价值计量不具控制权的权益。IFRS 3（2008 年修订版）提供针对个别不同的交易应用的一项选择，允许主体按不具控制权的权益的公允价值、或者按不具控制权的权益所享有的净资产份额的比例，来计量不具控制权的权益。

## 附录

## 准则修订版的主要特征

企业合并		
描述	IFRS 3 (2008 年修订版)	现行 IFRS 3
<b>准则的范围</b>		
共同主体及通过合同实现的企业合并	准则修订版的范围涵盖此交易类型。	现行 IFRS 3 并不适用于此类企业合并。
<b>定义与术语</b>		
企业合并	“...是指购买方获得一项或多项业务控制权的交易或其他事项。”	IFRS 3 修订版更多地强调对另一业务的控制。
业务	“...是指能够为提供回报而被经营和管理的一组整体性的活动和资产...”	尚未开始进行计划中的主要经营活动的一组整体性的活动和资产，并不构成一项业务。
收购法	“收购法”(Acquisition method)取代了术语“购买法”(Purchase method)，并要求： (1) 对被购主体的不具控制权的权益进行确认和计量；及 (2) 对商誉或廉价购买进行确认与计量。	“购买法”未明确提及(1)和(2)这两个项目。
或有对价	<ul style="list-style-type: none"> <li>作为所支付的对价的一部分进行初始确认。</li> <li>未来事项的不发生(如：未能达成盈利目标)不被视为计量期间的调整—因此不应调整商誉。</li> <li>后续会计处理取决于其初始是作为权益还是负债入账，及未来事项是否被视为计量期间的调整。</li> <li>有特定披露要求。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>仅当其符合可能性和可靠性计量标准时，才于初始确认时计入合并成本。</li> <li>如果未来事项没有发生，则对企业合并成本作出调整并相应调整商誉。</li> <li>除权益工具是对权益进行调整之外，或有对价的后续调整均要相应调整商誉。</li> <li>现行 IFRS 3 未针对或有对价规定任何披露要求。</li> </ul>
<b>所转移的对价</b>		
以股份为基础支付的报酬	提供指引以帮助确定替换性的报酬中的哪一部分应属于为获取被购主体而转移的对价。	未提供具体指引。
<b>企业合并中发生的成本</b>		
购买成本	实现企业合并的成本通常在其发生时确认为费用。	实现企业合并的成本计入成本，从而影响商誉。
<b>初始确认时对取得的资产和承担的负债的确认和计量</b>		
估价备抵/准备	对于按公允价值计量但其未来现金流量不确定的资产(如，应收坏账)，禁止在购买日计提单独的估价准备。	未提供具体指引。
购买方打算处置或以不同于其他市场参与者的方式使用的资产	要求购买方按公允价值计量该资产。	未提供具体指引。



## 附录

企业合并（续）		
描述	IFRS 3（2008年修订版）	现行 IFRS 3
<b>初始确认时，确认或计量或者两者的例外情况</b>		
持有待售的资产	要求遵循《国际财务报告准则第5号》（IFRS 5）进行计量。	现行IFRS 3要求此类资产按公允价值减去出售费用后的余额进行计量。
或有负债	要求确认符合《编制财务报表的框架》所述的负债定义的“负债”，且仅当存在因过去事项产生的现时义务及其公允价值能够可靠地计量时才予以确认。	IFRS 3现时要求，如果潜在义务的公允价值能够可靠计量，则予以确认。
雇员福利	要求遵循《国际会计准则第19号——雇员福利》（IAS 19）进行确认和计量。	现行IFRS 3附录二中提供了有限的指引。
所得税	要求遵循《国际会计准则第12号——所得税》（IAS 12）进行确认和计量。	现行IFRS 3附录二中提供了有限的指引。
补偿性资产	要求遵循其他国际财务报告准则进行确认和计量。	未提供具体指引。
重新取得的权利	要求基于相关合同的剩余期限进行计量。	未提供具体指引。
以股份为基础支付的报酬	要求遵循《国际财务报告准则第2号——以股份为基础支付的》（IFRS 2）进行计量。	未提供具体指引。
<b>收购法</b>		
计量商誉/廉价购买交易	<p>下述两项的差额：</p> <p>(1) 在购买日所转让的对价，加上任何不具控制权的权益金额，加上先前在被购主体持有的任何权益性利益在购买日的公允价值；与</p> <p>(2) 所取得的可辨认资产与所承担的负债在购买日的金额相抵后的净额。</p> <p>如果：</p> <p>(1) &gt; (2) = 其差额即为商誉；</p> <p>(1) &lt; (2) = 廉价购买，应计入损益。</p>	<p>现行 IFRS 3 并不要求：</p> <p>(1) 在计算商誉/廉价购买时计量任何不具控制权的权益金额；</p> <p>(2) 重新计量先前在被购主体持有的任何权益性利益的公允价值；</p> <p>(3) 所取得的净资产在购买日的金额，而是考虑可归属于购买方的可辨认净资产部分。</p>
在被购主体的不具控制权的权益	<p>在确定商誉/廉价购买时必须计量不具控制权的权益。不具控制权的权益可采用以下两种方式之一计量：</p> <p>(1) 不具控制权的权益的公允价值；或</p> <p>(2) 不具控制权的权益所享有的被购主体可辨认净资产公允价值份额的比例。</p>	少数股权按少数股东所分享的在购并所得到的净资产及所承担的（或有）负债的公允价值进行列报。
分阶段进行的企业合并（分步购买）	<ul style="list-style-type: none"> <li>在获得控制权之日，购买方应按公允价值重新计量任何先前持有的权益性利益。</li> <li>在购买日，任何先前计入权益的重估均应视同为购买方已处置其先前持有的权益进行核算。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>购买方应单独核算每一项交易</li> <li>在各项购买进行日的成本和公允价值信息应用于确定相关的商誉。</li> </ul>

## 附录

合并财务报表和单独财务报表		
描述	IAS 27 (2008年修订版)	现行 IAS 27
不会导致丧失控制权的所有者权益增加或减少	作为被合并主体的权益交易核算。	并未规定适当的会计处理。
将被购主体的亏损分配至不具控制权的权益	亏损应分配至不具控制权的权益，即使其超过不具控制权的权益在子公司享受的权益份额。	IAS 27 现时要求将超过部分的亏损分配至母公司，除非少数股权有约定义务弥补该亏损。
丧失对子公司的控制权	在丧失控制权之日所保留的任何不具控制权的投资应按其公允价值重新计量。	IAS 27 现时将主体不再控制子公司之日的账面金额视为成本。

若需获得有关Deloitte Touche Tohmatsu的更多资料，请登录我们的网站[www.deloitte.com](http://www.deloitte.com)。

Deloitte (“德勤”) 泛指根据瑞士法律组成的社团性质的组织 Deloitte Touche Tohmatsu (“德勤全球”)、其成员所/公司、以及他们的附属机构和关联机构。德勤全球是一个由全球各地众多的成员所/公司组成的组织，致力于提供卓越的专业服务及咨询。德勤全球重视客户服务，并在逾140个国家切实执行其全球性客户服务战略。德勤依托由约150,000名专业人士组成的全球网络，在审计、税务、企业管理咨询和财务咨询等四个领域为超过五成的全球最大型企业以及全国性大型企业、公共机构、当地的重要客户以及众多发展迅速的全球性公司提供专业服务。作为社团组织的德勤全球并不提供上述服务，由于法律规定及其他原因，某些成员所/公司不会在所有四个专业领域提供服务。

作为一家根据瑞士法律组成的社团性质的组织，德勤全球和其任何成员所/公司之间对其相互的行为、疏忽或遗漏不承担任何责任。每一成员所/公司是一个冠以“Deloitte”、“Deloitte & Touche”、“Deloitte Touche Tohmatsu”、“德勤”或其他相关名称独立运营的法律主体。

本出版物仅包含一般性信息，其并不能构成会计、税务、法律、投资、咨询或其他专业建议或服务。本出版物不能取代此类专业建议或服务，读者不应依赖本资料中的任何信息作为可能影响其自身或者其业务决策的基础。在作出任何可能影响个人财务或业务的决策或采取任何相关行动前，请咨询合格的专业顾问。

虽已尽力确保本出版物中所含信息准确无误，但德勤不对该等资料作出任何保证，且德勤及任何相关主体不因任何人士或其他主体依赖本出版物所含的信息而承担任何责任。读者应自行承担因信赖本出版物内容而产生的任何风险。

© 2007 德勤版权所有 保留一切权利。

由德勤创意工作室（伦敦）设计与编制。

