

《準則修正》IFRS 3 之修正「業務之定義」

目錄

背景

修正內容

生效日

重點提示

- 此修正說明一項業務（企業合併所取得之活動及資產組合）應至少包含投入及處理投入之**實質性**過程，兩者**整合能顯著有助於創造產出之能力**。
- 增加指引以輔助判斷所取得之過程是否具有**實質性**。另新增釋例以協助解釋符合一項業務之**考量重點**。
- 刪除收購者需評估市場參與者是否有能力取代所缺少之投入或過程以繼續提供產出之規定。
- 修改業務及產出之定義，著重於提供予客戶之商品及勞務。刪除過去產出定義中有助於降低成本之報酬形式。
- 新增一種評估所取得之活動及資產組合是否符合業務之簡化方式－集中度測試，企業可自行選用。在該測試下，若所取得總資產之幾乎所有公允價值係集中於一項可辨認資產或一組類似之可辨認資產，所取得之活動及資產組合即非屬業務。
- 收購日在年度報導期間開始於 2020 年 1 月 1 日以後之企業合併及於前述日期以後發生之資產取得，應推延適用此修正，亦得提前適用。

背景

IASB 之 IFRS 3 施行後檢討 (post-implementation review, PIR) 顯示，許多利害關係人於適用 IFRS 3 時，對於如何解釋及適用業務之定義存有疑慮。交易屬取得業務或取得一組資產將導致商譽、收購成本及遞延所得稅之會計處理產生差異，故 IASB 發布此修正以釐清業務之定義，期能藉此消除外界之疑慮。

見解

IFRS 3 與相應之 US GAAP 規定 (SFAS 141(R)) 實質上已趨同。有關業務之定義，SFAS141(R)與 IFRS 3 兩者之 PIR 都面臨相似的議題。因此，美國財務會計準則理事會 (Financial Accounting Standards Board, FASB) 已於 2017 年修正 US GAAP。

儘管 IASB 對於 IFRS 3 之修正與 US GAAP 之修正係基於相似結論，但在某些觀點上仍存在差異。然而，IASB 預期此修正將使得適用 IFRS 之企業與適用 US GAAP 之企業，對於業務定義之應用更趨於一致。

修正內容

符合業務定義之最低要求

此修正釐清，雖然業務通常具有產出，但是就一完整活動及資產組合而言，產出非屬符合業務定義之要件。然而，為符合業務定義，一完整活動及資產組合至少必須包含投入及處理投入之實質性過程，且兩者整合能顯著有助於創造產出之能力。另外，IASB 釐清具有產出本身並不足以決定一完整活動及資產組合是否符合業務，企業仍需進一步證明其已取得投入及處理投入之實質性過程。

IASB 認為一完整活動及資產組合若未包括創造產出所需之「所有」投入及過程仍可能符合業務之定義。為釐清此項概念，IASB 將「有能力創造產出」之用語修改為「有助於創造產出之能力」。

評估取得之過程是否具實質性

決定所取得之過程是否具實質性時，會依收購日是否存有產出而適用不同的判斷條件。

收購日所取得之一完整活動及資產組合若已**包含**產出（意即於收購日該等活動及資產組合可產生收入），於**符合**以下二種情境之一時，所取得之過程即具實質性：

- (a) 該過程是使企業能持續提供產出之關鍵過程，且所取得之投入包含具備必要技術、知識或經驗以執行該過程（或一組過程）之工作團隊。
- (b) 該過程顯著有助於持續提供產出之能力，且被認定為獨特或罕見，若要取代其持續提供產出之能力將需要付出重大成本、投入或延遲。

收購日所取得之一完整活動及資產組合若**不包含**產出，於**同時符合**下列**兩項**條件時，所取得之過程即具實質性：

- (a) 該過程是企業能將所取得之投入（或多項投入）發展或轉換為產出之關鍵過程。
- (b) 所取得之投入包含(i)具備必要技術、知識或經驗以執行該過程（或一組過程）之工作團隊，以及(ii)工作團隊能用於發展或轉換為產出之其他投入，例如技術、進行中之研發專案。

IASB 於 IFRS 3 中新增了一些釋例，以說明在特定情境下如何應用新指引。

見解

IASB 指出所取得之合約是一項投入，而非一項處理投入之實質性過程。但若所取得之合約（例如外包不動產管理合約或外包資產管理）使企業間接取得一工作團隊，企業應再評估該工作團隊是否執行一受企業所控制之實質性過程而導致企業藉此取得實質性過程。

刪除評估市場參與者是否有取代未取得要素之能力

於修正前，IFRS 3 規定只要市場參與者有能力收購業務且繼續提供產出，例如將業務與其原有之投入及過程整合，則業務不必包含賣方用於經營該業務之所有投入或過程。

IFRS 3 PIR 之參與者指出，要評估市場參與者是否有能力執行整合相當困難，因此 IASB 決定刪除此一規定。

縮小產出之定義範圍

為了縮小產出之定義範圍，IASB 修正 IFRS 3 附錄 A 中業務之定義，以及應用指引中產出之定義。該等修正使得產出著重於提供予客戶之商品及勞務。IASB 希望藉由此一修正使 IFRS 3 與 IFRS 15 「客戶合約之收入」之產出概念一致。

此修正刪除了產出之定義中提供較低之成本或其他經濟利益予投資者或其他業主、社員或參與者之報酬形式。IASB 認為成本減少之概念無助於區分取得業務或資產。在許多不包含實質性過程之資產收購中（例如購買新的製造設備），亦可能以減少成本為目的。

可選擇之集中度測試—辨認公允價值之集中度

IASB 新增一項評估所取得之活動及資產組合是否符合業務之簡化方式—集中度測試，企業可自行選用。集中度測試係評估所取得總資產之公允價值集中度，若所取得總資產之幾乎所有公允價值係集中於一項可辨認資產或一組類似之可辨認資產，則符合集中度測試，故判斷所取得之活動及資產組合並非業務，且無需作更進一步之評估。若所取得之活動及資產組合不符合集中度測試（即所取得總資產之幾乎所有公允價值並未集中於一項可辨認資產或一組類似之可辨認資產），企業仍須再進行前述「評估取得之過程是否具實質性」以判斷其是否符合一項業務。

在集中度測試中，IASB 決定著重於測試總資產而非測試淨資產，其原因在於債務或其他負債之存在與否和判斷是否為一項業務並不攸關。此外，集中度測試之總資產係排除現金及約當現金、遞延所得稅資產以及因認列遞延所得稅負債而產生之商譽金額，原因在於前述項目與所取得活動及資產組合是否包含處理投入之實質性過程並無關聯。

IFRS 3 釋例新增一項舉例以說明如何進行集中度測試。

見解

IASB 於此修正之結論基礎中承認，在理論上集中度測試可能將一項交易判斷為取得資產，但若執行深入評估會判斷為取得業務（即企業合併）。IASB 認為集中度測試已設計使這類情形最少化。若發生「誤報」，企業將不會認列經濟上存在之商譽，惟在此情況下，該商譽應當不會構成所取得總資產公允價值中之重要部份，否則集中度測試結果不會是取得資產。

生效日

收購日在年度報導期間開始於 2020 年 1 月 1 日以後之企業合併及於前述日期以後發生之資產取得適用此修正，並得提前適用。企業若於較早期間適用修正內容，應揭露此一事實。

[本文係編譯自 [IFRS in Focus — IASB amends the definition of a business of IFRS 3](#)]

IFRS 相關資訊，請參閱 <http://www.ifrs.org.tw>

關於本出版物

本出版物中的訊息是以常用詞彙編寫而成，僅供讀者參考之用。本出版物內容能否應用於特定情形將視當時的具體情況而定，未經諮詢專業人士不得適用於任何特定情形。因此，我們建議讀者應就遇到的特別問題尋求適當的專業意見，本出版物並不能代替此類專業意見。勤業眾信在各地的事務所將樂意對此等問題提供建議。

儘管在本出版物的編寫過程中我們已盡量小心謹慎，但若出現任何錯漏，無論是由於疏忽或其他原因所引起，或任何人由於依賴本刊而導致任何損失，勤業眾信或其他附屬機構或關聯機構、其任何合夥人或員工均無須承擔任何責任。

© 2018 勤業眾信聯合會計師事務所版權所有
保留一切權利