

國際財務報導準則第3號「企業合併」簡介

一、國際財務報導準則第3號「企業合併」之目的及意旨

國際財務報導準則第3號「企業合併」（以下簡稱IFRS3）之目的，係為改善報導個體於其財務報表中所提供有關企業合併及其影響之資訊的攸關性、可靠性與可比性。

凡交易或其他事項符合企業合併之定義者，皆適用本國際財務報導準則。本國際財務報導準則不適用於：

- (a) 合資之成立。
- (b) 對無法構成業務之單一資產或資產群組之取得。
- (c) 共同控制下個體或業務之合併。

二、國際財務報導準則第3號「企業合併」之原則

1. 辨認企業合併

企業合併係指收購者對一個或多個業務取得控制之交易或其他事項。企業應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。業務係指能被經營與管理之活動及資產組合，其目的係為直接提供報酬予投資者或其他業主、社員或參與者。若企業取得之資產不符合業務之定義，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。

2. 收購法

企業應對每一企業合併採用收購法處理。採用收購法時必須：

- (1) 辨認收購者。對每一企業合併，應辨認參與合併之個體中何者為收購者。企業應依IAS27之指引辨認收購者—對被收購者取得控制之個體。
- (2) 決定收購日。收購者應辨認收購日，收購日係指收購者對被收購者取得控制之日。收購者對被收購者取得控制之日通常為收購者依法移轉對價、取得及承擔被收購者資產及負債之日—結清日。但收購者取得控制之日可能在結清日之前或之後。收購者應考量所有相關之事實與情況以辨認收購日。
- (3) 認列與衡量取得之可辨認資產、承擔之負債及被收購者之非控制權

益

- (a) 收購者應認列收購日取得之可辨認資產（與商譽分別認列）、承擔之負債及被收購者之非控制權益。收購者取得之可辨認資產及承擔之負債在收購日須符合「架構」中有關資產及負債之定義。取得之可辨認資產及承擔之負債須為收購者與被收購者（或其原業主）於企業合併之交易所交換之一部分，而非為個別交易之結果。收購者於收購日應分類或指定所取得之可辨認資產及承擔之負債。其分類或指定須基於收購日當天已存在之合約條款、經濟情況、其營運或會計政策以及其他相關情況。惟企業於依國際會計準則第 17 號「租賃」之規定將租賃合約分類為營業租賃或融資租賃及依國際財務報導準則第 4 號「保險合約」之規定將合約分類為保險合約時，應根據合約開始日之合約條款與其他因素將前述合約分類。若合約條款曾作修改而導致其分類之改變，則以修改日（可能為收購日）之合約條款與其他因素為基礎。
- (b) 收購者應以收購日之公允價值，衡量所取得之可辨認資產及承擔之負債。對每一企業合併，收購者對被收購者之非控制權益應以公允價值或以被收購者可辨認淨資產按非控制權益之比例衡量之。
- (c) 認列與衡量之例外
- (i) 或有負債—IAS37 之規定不適用於決定收購日須認列何項或有負債。收購者於企業合併中承擔之或有負債，若屬因過去事項所產生之現時義務且其公允價值能可靠衡量者，收購者即應於收購日認列該或有負債。
- (ii) 所得稅、員工福利、待出售資產、股份基礎給付報酬—收購者應分別依 IAS12、IAS19、IFRS5 及 IFRS2 之規定認列及衡量相關項目。
- (iii) 補償性資產—企業合併之賣方可能以合約補償收購者與特定資產或負債有關之或有事項或不確定性之結果。收購者應於認列被補償項目時，同時認列補償性資產，並以與被補償項目相同之基礎衡量該補償性資產，惟補償性資產須評估無法回收之備抵評價金額（以公允價值衡量者則無須個別設置備抵評價科目）。
- (iv) 再取回權利—於企業合併中，收購者可能重新取得其先前

授予被收購者之某項權利，該權利授權被收購者可使用一項或多項收購者之已認列或未認列資產。收購者對於認列為無形資產之再取回權利，應以相關合約之剩餘期間為基礎衡量其價值，而不論市場參與者於決定其公允價值時是否考量潛在續約之可能性。

(4) 認列與衡量商譽或廉價購買利益

(a) 移轉對價及或有對價—企業合併之移轉對價應以公允價值衡量。移轉對價若包括收購者於收購日之帳面金額與公允價值不同之資產或負債，收購者應將所移轉之資產或負債再衡量至收購日之公允價值，並將所產生之利益或損失認列為損益。惟若移轉之資產或負債於企業合併後仍存在於合併個體中，收購者因而仍保留對該等資產或負債之控制。則應以收購日前之帳面金額衡量前述之資產或負債，而不得認列利益或損失。此外，收購者應以收購日之公允價值認列或有對價，依 IAS32 之規定將支付或有對價之義務分類為負債或權益，以作為交換被收購者而支付移轉對價之一部分。

(b) 收購者應認列收購日之商譽，並以下列(i)超過(ii)之金額衡量：

(i) 下列各項目之彙總數：依 IFRS3 衡量之移轉對價（通常規定為收購日之公允價值）、依 IFRS3 衡量被收購者非控制權益之金額、收購者在分階段達成之企業合併中先前已持有被收購者之權益於收購日之公允價值。

(ii) 所取得之可辨認資產及承擔之負債於收購日依本國際財務報導準則衡量之淨額。

(c) 收購者偶爾會以廉價購買之方式進行企業合併，廉價購買係指前述(ii)之金額超過(i)各項目總和之情況。若應用 IFRS3 第 36 段之重評估規定後，超過情況仍然存在，收購者應於收購日將產生之利益列入損益，且該利益應歸屬於收購者。

3. 分階段達成之企業合併

於分階段達成之企業合併中，收購者應以收購日之公允價值再衡量其先前已持有被收購者之權益，若因而產生任何利益或損失，則認列為損益或其他綜合損益（以適當者）。

4. 無移轉對價而達成之企業合併

僅依合約即達成之企業合併中，收購者應將依 IFRS3 認列之被收購者淨

資產金額歸屬於被收購者之業主。換言之，由收購者以外之各方所持有之被收購者權益為收購者合併後財務報表之非控制權益，即使導致被收購者之全部權益皆歸屬於非控制權益。

5. 衡量期間

衡量期間係指收購日後收購者可取得必要資訊以調整企業合併所認列暫定金額之期間。若企業合併之原始會計處理於合併發生之報導期間結束日前尚不完整，收購者應於其財務報表中報導尚不完整會計處理項目之暫定金額。於衡量期間，收購者若取得有關收購日已存在事實與情況之新資訊，應追溯調整已於收購日認列之暫定金額及因而產生額外之資產或負債。收購者一旦取得其所欲得知之收購日已存在事實與情況之資訊，或獲悉無法取得更多資訊時，衡量期間即結束。惟衡量期間自收購日起不得超過一年。

6. 決定何者為企業合併交易之一部分

企業合併之協商開始前，收購者與被收購者可能已存在某一關係或其他協議，或可能於協商過程中訂定與企業合併分離之其他協議。收購者採用收購法認列之部分，應僅限於為取得被收購者所移轉之對價及交換被收購者所取得之資產及承擔之負債。

7. 收購相關成本

收購相關成本係收購者為進行企業合併而發生之成本（如仲介費、維持內部處理併購業務部門之成本及登記與發行債務或權益證券之成本）。收購者應將收購相關成本於成本發生及勞務取得當期列為費用。惟發行債務或權益證券之成本應依 IAS32 及 IAS39 之規定認列。

8. 後續衡量及相關處理

一般而言，收購者對於企業合併所取得之資產、承擔或發生之負債及發行之權益工具，應按各項目之性質，依其他適用之國際財務報導準則作後續之衡量與處理。惟 IFRS3 仍對下列項目之後續衡量與會計處理提供指引：

- (a) 再取回權利—認列為無形資產之再取回權利應於賦予該權利之合約之剩餘合約期間內攤銷。收購者嗣後出售再取回權利予第三方時，應納入該無形資產之帳面金額，以決定出售利益或損失。
- (b) 所認列收購日之或有負債—收購者於企業合併所認列之或有負債，自原始認列至清償、取消或期滿為止，應以依 IAS37 之規定認列之金額或原始認列金額（適當時減除依 IAS18 認列之累計攤銷）之較高者衡量。

- (c) 補償性資產—於每一後續報導期間結束日，收購者應衡量於收購日認列之補償性資產，其衡量基礎應與被補償負債或資產相同，並考量對補償性資產金額之合約限制。
- (d) 或有對價—收購者於收購日後對於或有對價公允價值變動之認列，若該變動源自收購日後之事項則非屬衡量期間調整。收購者對於非屬衡量期間調整之或有對價公允價值變動，分類為權益之或有對價不得再衡量。分類為資產或負債之或有對價若為金融工具且屬 IFRS9 或 IAS39 之範圍者，應以公允價值衡量，所產生之任何利益或損失，依所適用之 IFRS9 或 IAS39 認列於損益或其他綜合損益。非屬 IFRS9 或 IAS39 之範圍者，應依 IAS37 或其他適當之國際財務報導準則處理。

三、收購者之辨認

企業依 IAS27 之規定若無法明確辨認參與合併之個體中何者為收購者，應依下列因素判斷收購者：

- (1) 企業合併若主要係透過移轉現金、其他資產或產生負債而達成者，收購者通常為移轉現金、其他資產或產生負債之個體。
- (2) 企業合併若主要係透過交換權益而達成者，收購者通常為發行本身權益之個體。惟在某些企業合併中，發行權益之個體為被收購者。辨認收購者時應考量其他相關之事實及情況，包括：
 - (a) 企業合併後個體中之相對表決權：某一參與合併個體之業主群體所保留或取得合併後個體之最大比例表決權者，通常為收購者。
 - (b) 若無其他業主或有組織之業主群體擁有重大表決權時，參與合併個體之單一業主或有組織之業主群體擁有合併後個體最多之少數表決權者，通常為收購者。
 - (c) 參與合併個體之業主有能力選任、指派或解任合併後個體治理單位多數成員者，通常為收購者。
 - (d) 參與合併個體之（原）管理階層掌控該合併後個體之管理階層者，通常為收購者。
 - (e) 參與合併個體支付超過其他參與合併個體合併前權益公允價值之溢價者，通常為收購者。
- (3) 參與合併個體中，相對規模（例如以資產、收入或利潤衡量）顯著大於其他參與合併個體者，通常為收購者。

- (4) 企業合併如涉及超過兩個體，判斷收購者時應於考量其他因素之同時，考慮參與合併個體中何者為合併之發起者，以及參與合併個體之相對規模。
- (5) 為達成企業合併而新設之個體，未必為收購者。若新個體係為發行權益以進行企業合併而設立，則應將企業合併前已存在之某一參與合併個體辨認為收購者。反之，若新設個體以移轉現金、其他資產或產生負債作為對價，則該個體可能為收購者。