

US GAAP 与 IFRS 之比较：业务合并-致同研究之 US GAAP 系列(二十九)

对于业务合并的会计指引，IFRS 和 U.S. GAAP 已在主要方面进行了趋同。然而，在某些领域仍然存在差异，例如，非控制性权益的计量、或有资产和负债的确认、以及某些已获得资产和负债的后续会计处理。

业务合并

IFRS	U.S. GAAP
相关指引： IFRS 3、10 和 13	相关指引： ASC 805 和 810-10
简介	
<p>IFRS 3 适用于符合业务合并定义的交易或事项，但不适用于：</p> <ul style="list-style-type: none"> 在合营安排自身的财务报表中对合营安排形成的会计处理 同一控制下的主体或业务的合并（IFRS 3 附录 B） 购买一项资产或并不构成一项业务的资产组（IFRS 3.2） 投资性主体收购子公司的投资，需要按公允价值计量且其变动计入损益（IFRS 3.2A） 	与 IFRS 类似（ASC 805-10-15-3 至 15-4）。
<p>业务合并，指收购方获得对一个或多个业务控制的交易或事项（IFRS 3 附录 A）。根据 IFRS 10，当投资方通过参与被投资方相关活动而承担或享有其可变回报，并且有能力运用其对被投资方的权力影响其回报金额时，投资方控制被投资方（IFRS 10.6）。</p>	<p>与 IFRS 类似，以下方面除外：</p> <ul style="list-style-type: none"> 与 IFRS 相比，“控制”一词在 U.S. GAAP 中具有不同意义。如同 ASC 810-10-15-8 中使用的术语，“控制”有控制性财务利益的含义。 根据 ASC 810-10 中“可变利益主体”小节，业务合并也包括当主体成为 VIE 的主要受益人之时。
<p>业务，是指一组集合的活动和资产，其能够被经营和管理，以达到以股利，更低的成本或其他经济利益的形式直接向投资者或其他</p>	与 IFRS 类似。

IFRS	U.S. GAAP
所有者，成员或参与者提供回报的目的。（IFRS 3 附录 A）。	
识别收购方	
对每一项业务合并，都应将对参与合并的各主体中的一方认定为收购方。应依据 IFRS 10 中的指引确定收购方。因此，收购方是取得对另一主体控制的主体（IFRS 3.6-.7 和 B13-.18）。	与 IFRS 类似，主体需要在每项业务合并中识别出某个参与合并主体作为收购方。收购方根据 ASC 810-10 中的指引确定，收购方是指通常通过直接或间接拥有多数表决权权益，在业务合并中获得对其他主体控制权（控制性财务利益）的主体。然而，根据 ASC 810-10 “可变利益主体” 小节，VIE 的首要受益人是该主体的收购方。IFRS 使用与 U.S. GAAP 不同的合并模式。因此，采用 IFRS 10 或 ASC 810-10 中的指引识别收购方的结果可能会有所不同。（ASC 805-10-25-4 至 25-5）。
收购日（购买日）	
<i>收购日</i> ，指收购方获得对被收购方控制的日期（IFRS 3 附录 A），是主体用于计量和确认业务合并的日期。然而，在合并发生的报告期期末，合并的初始会计处理可能尚未完成。此时，收购方应对那些尚未完成会计处理的项目使用临时金额。IFRS 为收购方调整确认的临时金额规定了收购日后的计量期间。计量期间在以下两个日期中的较早日结束：(a) 自收购日起一年，或 (b) 收购方取得完成业务合并会计处理所需的必要信息之日（IFRS 3.8-.9 和 .45）。	与 IFRS 类似。
确认和计量取得的可辨认资产、承担的负债以及非控制性权益	
<p>根据下述确认、分类和计量的一般原则时取得的可辨认资产和承担的负债进行会计处理（存在某些有限的例外）：</p> <ul style="list-style-type: none"> • 确认——如果在收购日同时满足以下两个条件，则收购方确认在业务合并中取得的资产和承担的负债（IFRS 3.10-.12）： <ul style="list-style-type: none"> - 项目是业务合并交易的一部分 - 项目符合《财务报告概念框架》中资产或负债的定义 • 分类——应基于、经济条件、经营和会计政策，合同条款及收购日存在的其他相关条件，对取得的可辨认资产和承担的负债进行分类。 • 计量——收购方应当对取得的可辨认资产 	<p>根据以下确认、分类和计量的一般原则时取得的可辨认资产和承担的负债进行核算（存在某些有限的例外情况）：</p> <ul style="list-style-type: none"> • 确认——与 IFRS 类似，除了在概念公告第 6 号中资产或负债的定义（ASC 805-20-25-1 至 25-5）。 • 分类——与 IFRS 类似，应基于经济条件、经营和会计政策、合同条款、及收购日已存在的其他相关因素，对取得的可辨认资产和承担的负债进行分类，但作为为经营租赁或资本租赁的租赁合同的分类、以及主体签订的 ASC 944 范围内的作为保险合同或再保险合同，或作为存款合同的保险合同的分类除外（ASC 805-20-25-6 至 25-8） • 计量——与 IFRS 类似，收购方需要按收购日公允价值计量取得的可辨认资产和承担的负

IFRS	U.S. GAAP
<p>及承担的负债按照其在收购日的公允价值进行计量。被收购方的非控制性权益，可以按其公允价值进行计量（完全商誉），也可以按照被收购方已确认的可辨认净资产中现时所有者权益工具所占的比例份额来计量（部分商誉）（IFRS 3.18-.20）。</p>	<p>债。与 IFRS 不同，在被收购方中的非控制性权益应按公允价值计量（完全商誉）（ASC 805-20-30-1）。</p>
<p>商誉或廉价购买产生的利得</p>	
<p><i>收购日的商誉</i></p> <p>收购方在收购日确认商誉，并按下列(a)项超出(b)项的部分计量（IFRS 3.32）：</p> <p>下列项目的合计数额：</p> <ul style="list-style-type: none"> - 收购方转移的对价于收购日的价值（IFRS 3.37-.38） - 在分阶段实现的业务合并中，收购方先前持有的被收购方权益于收购日的公允价值（IFRS 3.41-.42） - 根据 IFRS 3 计量的非控制性权益的金额 <p>按照 IFRS 3 的规定计量的、所取得的可辨认资产和承担的负债于收购日金额的净额。</p> <p>商誉被分摊至现金产出单元或现金产出单元组。商誉不摊销，但应每年进行减值测试或当存在减值迹象时进行更频繁的减值测试。</p>	<p><i>收购日的商誉</i></p> <p>与 IFRS 类似，收购日的商誉按下列(a)项超出(b)项的部分计量（ASC 805-30-30-1）：</p> <p>下列项目的合计数额：</p> <ul style="list-style-type: none"> - 收购方转移的对价于收购日价值（ASC 805-30-30-7） - 在分阶段实现的业务合并中，收购方之前在被收购方中持有的权益性利益于收购日的公允价值 - 任何非控制性权益于收购日的公允价值 <p>与 IFRS 类似，根据 ASC 805 的规定进行计量和确认</p> <p>业务合并中取得的商誉应在收购日分摊至一个或多个报告单元。与 IFRS 类似，商誉不摊销，但应每年进行减值测试或当存在减值迹象时进行更频繁的减值测试。</p>
<p><i>廉价购买</i></p> <p>廉价购买被定义为：根据 IFRS 3 的规定计量和确认的在合并中取得的可辨认资产和承担的负债于收购日的净额超出上述(a)所述项目合计数额的业务合并（IFRS 3.34）。</p>	<p><i>廉价购买</i></p> <p>与 IFRS 类似（ASC 805-30-25-2 至 25-4）。</p>
<p><i>或有对价</i></p> <p>业务合并中转移的对价包括或有对价于收购日的公允价值（IFRS 3.40 和.58）。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 初始分类——根据 IAS 32，为支付额外对价的或有义务所确认的金额应分类为负债或权益 • 不属于计量期间调整的计量变动应核算如下： <ul style="list-style-type: none"> - 分类为权益的或有对价不重新计量。分类为权益的或有对价的结算在权益内部进行会计处理。 - 被分类为资产或负债的或有对价： 	<p><i>或有对价</i></p> <p>与 IFRS 类似：</p> <ul style="list-style-type: none"> • 初始分类——（ASC 805-30-25-5 至 25-7） • 不属于计量期间调整的后续计量变动应核算如下（ASC 805-30-35-1）： <ul style="list-style-type: none"> - 或有对价——与 IFRS 类似 - 分类为资产或负债的或有对价应在每个报告日调整至公允价值且其变动计入收益（或根据 ASC 815，对于某些套期工具计入其他综合收益），直至或有事项得到解决。IFRS 下的后续计量应遵循 IAS 39 或 IFRS 9 或 IAS 37 中的指引，这与 U.S. GAAP 中

IFRS	U.S. GAAP
<ul style="list-style-type: none"> • 金融工具及 IAS 39 或 IFRS 9 范围内的，按公允价值进行计量，且任何利得或损失在损益或其他综合收益中确认（视情况而定） • 不属于 IAS 39 或 IFRS 9 范围内的，在每个报告期末按公允价值计量，且其变动计入损益 	<p>的指引有所不同。</p>

来源：致同美国公认会计原则实务指引系列

《致同美国公认会计原则实务指引：公允价值计量指引、债务和权益交易会计处理指引》（中英文对照） ISBN 978-7-5095-4509-6/F 3651

《致同美国公认会计原则实务指引：收入确认指引-探讨复杂的收入确认》（中英文对照） ISBN 978-7-5095-5407-4/F 4374

《致同美国公认会计原则实务指引：美国公认会计原则与国际财务报告准则之比较》（中英文对照） ISBN 978-7-5095-6751-7/F 5432

注：致同 US GAAP 系列强调了某些重要的 US GAAP 和 IFRS 的要求以及这两套准则之间的主要相似和差异之处。比较内容仅作为指引，并不包含所有内容。如果读者需要 IFRS 和 US GAAP 的要求、以及 SEC 条例、规则和实践的完整详情，应参阅相关准则、条例、规则和实践的全文。未征得具体专业意见之前，不应依据本系列专题所述内容采取或不采取任何行动。



www.grantthornton.cn

© 2017 致同会计师事务所（特殊普通合伙）。版权所有。

“Grant Thornton（致同）”是指 Grant Thornton 成员所在提供审计、税务和咨询服务时所使用的品牌，并按语境的要求可指一家或多家成员所。致同会计师事务所（特殊普通合伙）是 Grant Thornton International Ltd (GTIL, 致同国际) 的成员所。GTIL (致同国际) 与各成员所并非全球合伙关系。GTIL (致同国际) 和各成员所是独立的法律实体。服务由各成员所提供。GTIL (致同国际) 不向客户提供服务。GTIL (致同国际) 与各成员所并非彼此的代理，彼此间不存在任何义务，也不为彼此的行为或疏漏承担任何责任。