

# 技术提示 一 或有对价在 IFRS 和 US GAAP 中的确认和计量

2015年 第10期 (总第54期)

## IFRS 要闻



# IFRS 要闻

业务合并中的或有对价，通常是指如果特定未来事项发生或者满足特定条件，作为换取对被收购方的控制交易的一部分，收购方向被收购方原所有者转移额外资产或权益的义务。或有对价可以令买方和卖方分担风险，是使双方期望协调一致的有用方式。本期技术提示将重点关注或有对价在 IFRS 和 US GAAP 中的确认和计量的差异。

IFRS3 (2008) 与美国《财务会计准则公告第 141 号——企业合并》(2007 年修订) 是 IASB 和 FASB 改进企业合并会计处理和报告项目的趋同结果。该项目中绝大多数议题得到了相同的结论，仅在少数问题上得出不同结论。产生差异的原因是双方在提供各自应用指南时，都与其各自发布的其他国际财务报告准则或美国财务会计准则保持一致。

从 IFRS 和 US GAAP 关于或有对价的准则条款以及双方趋同中的共同考虑可以发现：

## 1. 相同之处

- 初始计量，都要求作为合并对价的一部分，按照准则的要求划分为资产、负债或权益，且以公允价值计量。
- 后续计量，都要求区分是否作为计量期间的调整，如果不属于计量期间的调整，分类为权益的或有对价不再重新计量，即使公允价值发生变化也不需要调整，后续结算在权益内进行会计处理。

分类为金融资产或金融负债都要求以公允价值重新计量。

## 2. 可能差异

- 初始计量，IFRS 根据 IAS 32 金融工具列报第 11 段或其他相关国际财务报告准则，将支付或有对价的义务分类为一项负债或权益，FASB 根据 ASC480-10 和 ASC815-40 或其他相关美国财务会计准则，划分负债或权益。双方关于负债或权益划分的准则差异，可能会导致初始分类为负债或权益不同，进而后续计量对报表的影响不同。
- 后续计量，IFRS 可以将或有对价划分为以公允价值计量且变动计入损益的金融工具、可供出售金融工具、套期工具、或有资产和或有负债。US GAAP 可以将或有对价划分为以公允价值计量且变动计入损益的金融工具、套期工具。因此，与 IFRS 相比，US GAAP 更多情况下将或有对价形成的资产或负债的公允价值变化计入当期损益，而不是其他综合收益。

IFRS 和 US GAAP 关于或有对价后续计量的差异不是产生于企业合并准则本身，而是因为根据金融工具的特点将资产或负债划分为不同类别，适用的准则对该资产或负债的后续计量不同而产生的。因为或有对价划分为金融资产或金融负债，所以 IFRS 和 US GAAP 关于金融工具准则的差异

将直接影响或有对价的后续计量。考虑到 US GAAP 关于金融工具的计量更为激进，更多地使用公允价值计量且变动计入损益，US GAAP 下将有更多地或有对价后续计量公允价值变动计入损益，而不是其他综合收益。

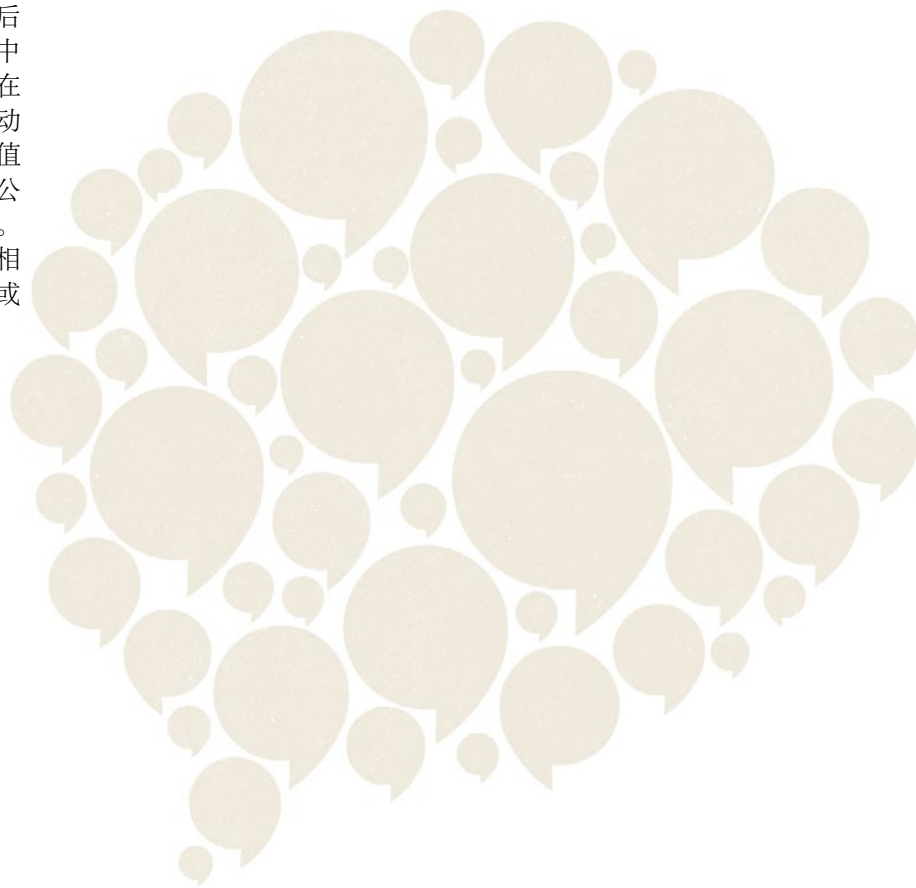
- 豁免范围。值得注意的是，虽然 US GAAP 认为大多数或有对价都是衍生工具，但是，以收入、净利润或者 EBITDA 为基础的或有对价属于 ASC815-10-15-59 的豁免范围（除非收益计量是基于资产组合的公允价值变动），因此不需要按照衍生工具进行会计处理。

如果或有对价符合衍生工具的定义但属于 ASC815-10-15-59 的豁免范围或者不符合衍生工具的定义，那么卖方可以进行会计政策选择，一种方法是在交易日以公允价值计量或有对价，一种方法是在对价确定可实现时记录或有对价。如果卖方选择在交易日以公允价值计量或有对价，那么必须对后续计量做出会计选择。后续计量可以选择公允价值选择权或者作为利息承担金融工具 (interest bearing financial instrument) 进行处理。

而 IFRS 下，当或有对价应当确认为金融资产时，应当根据 IAS39 确认为四种分类之一，确定为哪种分类需要根据每项安排的具体事实和情况来判断，并根据初始分类进行后续计量。2015 年 6 月，IASB 宣布完成了对《IFRS 3——企业合并》准则的实施

# IFRS 要闻

后回顾，确定未来进一步研究与或有对价相关的两个问题：①或有对价后续计量的有用性。问题重要程度：中等。一些反馈意见建议研究，是否在有些情况下或有对价的公允价值变动应当通过调整获得的资产的账面价值来确认。②或有对价和或有负债的公允价值计量。问题重要程度：中等。一些反馈意见建议研究，为了提高相关性和如实表达，是否或有对价和或有负债的会计处理应当重新考虑。



# 联系我们

## 总部

北京市朝阳区建国门外大街22号  
赛特大厦1层  
邮编 100004  
电话 +86 10 8566 5858  
传真 +86 10 8566 5120

## 北京

北京市朝阳区建国门外大街22号  
赛特广场5层  
邮编 100004  
电话 +86 10 8566 5588  
传真 +86 10 8566 5120

## 长春

吉林省长春市南关区南湖大路  
鸿城国际B座10楼1005室  
邮编 130042  
电话 +86 431 8869 3555  
传真 +86 431 8920 3788

## 成都

四川省成都市  
青羊工业集中发展区(东区)  
敬业路229号H区7幢502号  
邮编 610091  
电话 +86 28 6150 1466  
传真 +86 28 6150 1468

## 大连

辽宁省大连市中山区鲁迅路35号  
盛世大厦1408室  
邮编 116001  
电话 +86 411 8273 9275/76  
传真 +86 411 8273 9270

## 福州

福建省福州市台江区  
祥坂路口阳光城时代广场22层  
邮编 350002  
电话 +86 591 8727 2662  
传真 +86 591 8727 0678

## 广州

广东省广州市天河区  
珠江新城珠江东路32号利通广场10层  
邮编 510623  
电话 +86 20 3896 3388  
传真 +86 20 3896 3399

## 哈尔滨

黑龙江省哈尔滨市道里区  
经纬五道街16号7层(右侧)  
邮编 150018  
电话 +86 451 8420 8418  
传真 +86 451 8420 8498

## 海口

海南省海口市国贸大道  
新达商务大厦803室  
邮编 570125  
电话 +86 898 6855 6208  
传真 +86 898 6854 2303

## 香港

香港湾仔轩尼诗道28号12层  
电话 +852 3987 1200  
传真 +852 2895 6500

## 昆明

云南省昆明市五华区祥云街59号  
国资银佳大厦15层(南侧)  
邮编 650021  
电话 +86 871 6838 3636  
传真 +86 871 6837 6929

## 洛阳

河南省洛阳市涧西区  
延安路中段富地国际大厦B座7层  
邮编 471003  
电话 +86 379 6516 6661  
传真 +86 379 6516 6661

## 南京

江苏省南京市建邺区江东中路215号  
凤凰文化广场B座11层  
邮编 210019  
电话 +86 25 8776 8699  
传真 +86 25 8776 8601

## 南宁

广西壮族自治区南宁市金湖路59号  
地王国际商会中心32层3227-3228室  
邮编 530028  
电话 +86 771 5535 891  
传真 +86 771 5535 500

## 宁波

浙江省宁波市星海南路100号  
华商大厦7层  
邮编 315041  
电话 +86 574 8709 2029  
传真 +86 574 8768 6747

## 青岛

山东省青岛市市南区山东路10号丙6层  
邮编 266071  
电话 +86 532 8079 0878  
传真 +86 532 8079 0969

## 上海

上海市西藏中路268号来福士广场45层  
邮编 200001  
电话 +86 21 2322 0200  
传真 +86 21 6340 3644

## 深圳

广东省深圳市福田区金田南路  
大中华国际交易广场写字楼14层(中区)  
邮编 518048  
电话 +86 755 3699 0066  
传真 +86 755 3299 5566

## 苏州

江苏省苏州工业园区  
圆融时代广场24栋B区303室  
邮编 215000  
电话 +86 512 6272 2088  
传真 +86 512 6272 2098

## 太原

山西省太原市平阳路1号  
金茂国际数码中心B座22层  
邮编 030012  
电话 +86 351 872 0920  
传真 +86 351 872 0920

## 温州

浙江省温州市市府路525号  
恒玖大厦1504室  
邮编 325000  
电话 +86 577 8898 6388  
传真 +86 577 8898 3100

## 武汉

湖北省武汉市武昌区中北路58号  
汉街总部国际E座29层  
邮编 430071  
电话 +86 27 8781 9677  
传真 +86 27 8781 2377

## 厦门

福建省厦门市珍珠湾软件园  
创新大厦A区12-15层  
邮编 361005  
电话 +86 592 2218 833  
传真 +86 592 2217 555

## 西安

陕西省西安市碑林区含光路79号  
广丰国际1110室  
邮编 710068  
电话 +86 29 8765 0392  
传真 +86 29 8832 6720



如需了解更多, 敬请访问  
[www.granthornton.cn](http://www.granthornton.cn)