

IFRS 要闻

2018年 第8期（总第86期）

技术提示：IFRIC 关于非同一控制下企业合并相关议题的讨论

国际财务报告解释委员会（IFRIC）在定期会议中讨论收到的会计实务问题，根据讨论结果，被讨论的问题会加入未来准则制定的议程或者撤销议题。IFRIC 撤销议题虽然最终未被纳入议程，未形成有效力的正式文件，但 IFRIC 一般都会给出讨论的过程及倾向性意见，IFRIC 撤销议题更偏重于准则的实务应用，具有较高的实务参考价值。本期技术提示将 IFRIC 近期讨论的与非同一控制下企业合并相关的问题及倾向性意见汇总如下，供参考。



IFRS 要闻

一、反向收购不构成业务子公司的会计处理

(一) IFRIC 收到的咨询问题

一个非上市经营主体的原股东通过将其持有的该主体股份，与一个上市非经营主体发行的新股交换，从而成为合并主体的母公司股东，该交易应当如何处理？交易的形式是上市非经营主体获得了非上市经营主体全部的股份权益。

(二) IFRIC 的倾向性意见

IFRIC 认为，如果上市非经营主体不构成业务，则此类交易不属于业务合并，也就不属于 IFRS 3 的范围。此类交易属于 IFRS 2 规范的以股份为基础支付交易。

根据 IFRS 2 第 13A 段④，会计上的收购方所认定发行股份的公允价值，与会计上的被收购方可辨认净资产公允价值之间的差额，代表了收购方获得的一项服务。无论非上市经营主体所获得的货币或非货币资产比例多大，全部差额都应当作为获得将其股票上市交易服务所给予的支付，而且不属于募集资金的成本。根据 IFRS 2 第 8 段⑥的规定，所获得股票上市交易服务的成本应确认为一项费用。

二、企业合并中向少数股东签出看跌期权相关议题

(一) IFRIC 收到的咨询问题

提出的问题涉及以下几个方面：

1. 作为业务合并的一部分，母公司主体签出的收购少数股东权益（非控制性权益）的看跌期权或远期合同，是否属于或有对价。
2. 当收购方获得了另一主体的控制权时，由于监管要求要约收购额外股权，导致收购方在短期内需购买额外股权：（1）收购控制性权益与后续的强制要约收购（Mandatory Tender Offer, MTO），应当作为单独的交易还是一揽子交易处理？（2）收购方获得被收购方控制权日，是否应当确认一项 MTO 相关的负债？

3. 该非控制性权益看跌期权存在行权价格，将以可变数量的母公司自身权益工具进行结算。在合并财务报表层面，母公司是应当确认：（1）一项以期权行权价格的现值列报的金融负债，即总额负债；还是（2）一项以公允价值净额列报的衍生金融负债。

(二) IFRIC 的倾向性意见

IASB 初步同意，收购控制性权益和后续 MTO 应当作为一揽子收购交易处理。将收购方获得被收购方控制权日 MTO 的会计处理，与向非控制性权益签出看跌期权（put options）的计量一并进行讨论。

IASB 和 IFRIC 均未能就企业合并中向少数股东签出看跌期权和远期合同的交易得出合理的处理方法，还有待 IASB 后续“具有权益特征的金融工具”项目进行考虑。“具有权益特征的金融工具”项目于 2018 年 6 月刚刚发布了讨论稿。

三、收购不构成业务资产组交易价格的分摊

(一) IFRIC 收到的咨询问题

主体应当如何对收购一组不构成业务的资产（资产组）进行会计处理？特别是，在下列情况下，如何将交易价格向所获得和承担的可辨认资产和负债进行分摊：（1）各单独可辨认资产和负债公允价值之和，与交易价格存在差异；以及（2）资产组包含的可辨认资产和负债，初始计量既有以成本计量的，也有以成本以外其他方法计量的。

(二) IFRIC 的倾向性意见

IFRIC 考虑了两种可能的收购资产组会计处理方法。

第一种方法，主体对收购资产组进行以下会计处理：（1）识别应当在收购日进行确认的所获取的单独可辨认资产和承担的负债；（2）确定各项可辨认资产和负债的单独交易价格，即将资产组的成本基于这些资产和负债在收购日的相对公允价值进

IFRS 要闻

行分摊；然后（3）对各项可辨认资产和负债适用相关准则的初始计量要求。对于各项资产和负债的初始计量金额与其分摊的单独交易价格之间的差额，主体应根据相关准则要求进行会计处理。

第二种方法，如果存在不是以成本进行初始计量的可辨认资产或负债，主体应按所适用的准则对此类资产和负债进行初始计量。主体先将资产组交易价格扣除不以成本初始计量的资产和负债所分摊的金额，剩余交易价格再基于其余可辨认资产和负债在收购日的相对公允价值进行分摊。

IFRIC 认为，两种方法不会产生重大实务影响，企业可作为可选择的会计政策，选用其中任何一种方法进行处理，并进行充分披露。该项目对财务报告的改进，无法充分平衡成本效益原则。IFRIC 决定不将该议题纳入准则制定议程。

四、客户关系相关无形资产的确认

（一）IFRIC 收到的咨询问题

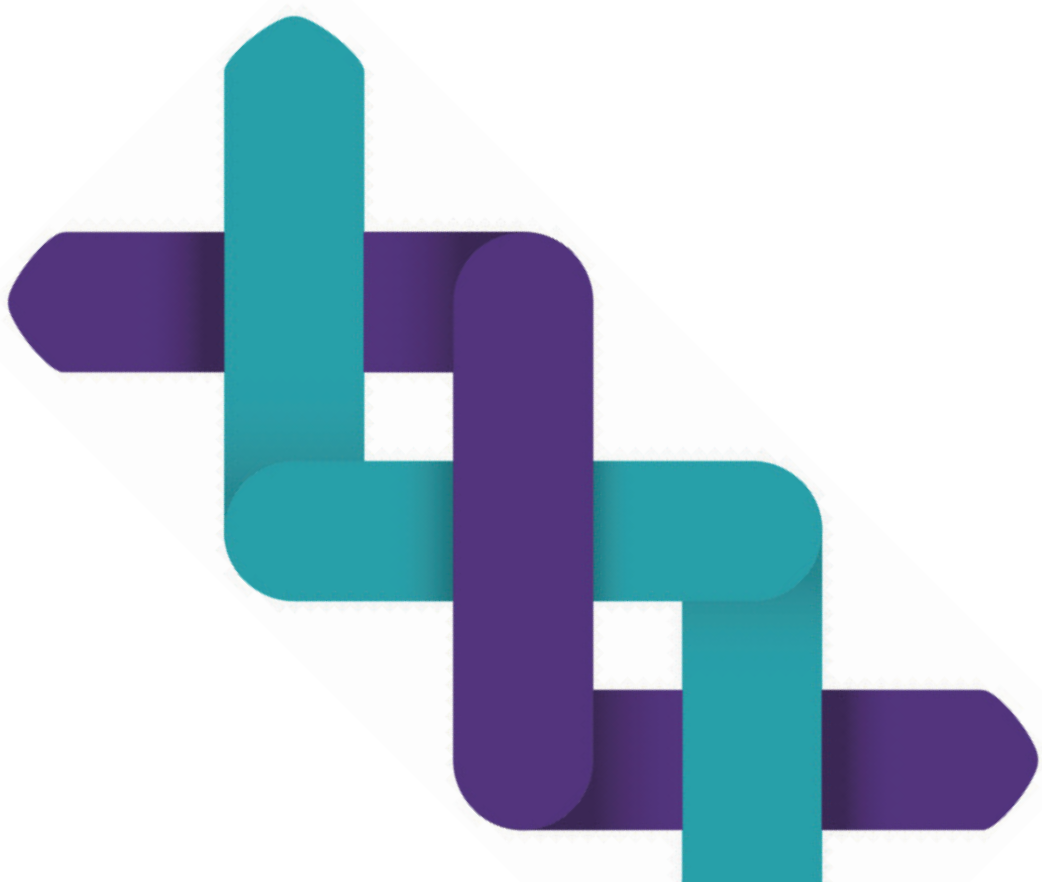
希望提供业务合并中产生的非合同性客户关系相关指引。确定客户关系是否为合同性的，对于单独确认客户关系无形资产和商誉都是关键的，不同的结论可能导致实质不同的会计处理结果。

（二）IFRIC 的倾向性意见

IFRIC 认为，最好的解决方法，是向 IASB 和 FASB 建议对《国际财务报告准则第 3 号》进行重新审议，并作出以下修订：

（1）删除业务合并中确认客户关系无形资产的“合同性”和“非合同性”区分，以避免对客户关系是否属于非合同性的疑问。

（2）对《国际财务报告准则第 3 号》第 IE28 段“如果主体知晓该客户的有关信息，并且与该客户签订了固定合同，则存在客户关系”的表述纳入准则正文，从而赋予该表述正式效力。



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

杭州

浙江省杭州市江干区城星路 111 号
钱江国际时代广场 3406 室
邮编 310020
电话 0571-8668 6670
传真 0571-8196 9594

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

洛阳市洛龙区长兴街与展览路交叉口
泉舜豪生国际商务中心 2207 号
邮编 471000
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 5593 105
传真 +86 771 5566 820

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福州南路 16 号
中港大厦 11 楼
邮编 266073
电话 +86 532 5861 5858
传真 +86 532 5861 5861

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

厦门市湖里区环岛干道
万科云玺 2 号楼 B 区 7-9 层
邮编 361009
电话 +86 592 2218 8333
传真 +86 592 2217 5555

西安

陕西省西安市锦业一路 6 号
永利国际金融中心 5 层
邮编 710000
电话 +86 29 6563 5588
传真 +86 29 6563 5120