

附录一 国际财务报告准则第3号——企业合并^①

目的

1. 本国际财务报告准则的目的是对主体进行企业合并的财务报告进行规定。特别是本准则规定所有的企业合并都应该采用购买法进行会计处理。因此，购买方在购买日应对被购方的可辨认资产、负债及或有负债按照其公允价值进行确认，并同时确认商誉，商誉随后进行减值测试而非摊销。

范围

2. 除第3段所述的情况外，主体在对企业合并进行会计处理时应该采用本国际财务报告准则。

3. 本国际财务报告准则不适用于：

(1) 由单独的主体或业务集合而形成合营的企业合并；

(2) 涉及同一控制下主体或业务的企业合并；

(3) 涉及两个或两个以上共同主体的企业合并；

(4) 单独的主体或业务仅通过合同而不是获得所有者权益份额集合而形成报告主体的企业合并（例如，单独主体仅通过合同集合而形成双重上市公司的合并）。

认定企业合并

4. 企业合并是将单独的主体或业务集合为一个报告主体。几乎所有企业合并的结果都是一个主体（即购买方）获得一个或多个其他业务（即被购方）的控制权。如果一个主体获得一个或多个其他非业务的主体的控制权，则这些主体的集合不是企业合并。当一个主体取得未构成业务的一组资产或净资产时，应该将这组资产或净资产的成本在组内单个可辨认资产和负债之间按照其在购买日的相对公允价值进行分配。

5. 企业合并可能出于法律、税收或其他原因而由多种方式而构成。可能涉及一个主体购买另一主体的权益，购买另一主体的所有净资产，承担另一主体的负债或者购买另一主体的部分净资产以形成一个或多个业务。企业合并可能通过发行权益工具，转移现金、现金等价物或其他资产，或者是这些方式的结合而实

^① 来源：会计准则委员会官网，www.casc.org.cn/2014/0221/203464.shtml。

现。这些交易可能发生在参与合并主体的股东之间或者是一个主体与另一主体的股东之间。企业合并可能涉及成立一个新主体来控制参与合并主体或所转移的净资产，或者涉及一个或多个参与合并主体的重组。

6. 企业合并可能导致母子公司关系，即购买方是母公司，被购方是购买方的子公司。在这种情况下，购买方在其合并财务报表中采用本国际财务报告准则。购买方将其在被购方的权益份额作为对子公司投资纳入其所发布的单独财务报表（参见《国际会计准则第 27 号——并和单独财务报表》）。

7. 企业合并可能涉及购买另一主体包括商誉在内的净资产，而不是购买其他主体的权益。这样的合并并不导致母子公司关系。

8. 如果一个主体获得另一主体的控制权，但是获得控制权的日期（即购买日）与取得所有者权益份额的日期（即交易日）并不一致，这种企业合并也包括在企业合并定义之内并由此属于本国际财务报告准则范围之内。例如，被投资方与部分投资方签订了股份回购协议，因而导致对被投资方的控制权改变这种情况。

9. 本国际财务报告准则对于合营方在合营中的权益的会计处理未作规定（参见《国际财务报告准则第 31 号——合营中的权益》）。

涉及同一控制下主体的企业合并

10. 涉及同一控制下主体或业务的企业合并，是指所有参与合并主体或业务在企业合并前和企业合并后都受同一方（或相同的数方）最终控制，并且该控制不是暂时的。

11. 作为契约性协议的结果，一组个体集体拥有统驭一个主体的财务和经营政策，并借此从其活动中获取利益的权力，此时应将该组个体视为控制主体。因此，如果作为契约性协议的结果，这组个体拥有最终统驭每个参与合并主体的财务和经营政策，并借此从其活动中获取利益的集体性权力，并且该最终集体性权力不是暂时的，则该企业合并在本国际财务报告准则范围之外。

12. 在一个个体或契约性协议下一组共同行动的个体控制一个主体的情况下，该个体或该组个体可能不必遵循国际财务报告准则的财务报告规定。因此，不必将由于企业合并而纳入合并财务报表的参与合并主体视为共同控制下的主体。

13. 企业合并前后各参与合并主体的少数股权范围与确定合并是否涉及共同控制下的主体并不相关。类似地，某个参与合并主体根据《国际会计准则第 27 号》是被排除在合并财务报表之外的子公司，这一事实也与确定合并是否涉及共

同控制下的主体不相关。

会计方法

14. 所有的企业合并都应该采用购买法进行会计处理。

15. 购买法从被认定为购买方的参与合并主体的角度看待企业合并。购买方购买净资产并确认取得的资产和承担的负债及或有负债，包括那些被购方以前未予确认的部分。购买方的资产和负债的计量、以及购买方由于交易而确认的追加资产或负债的计量都不受交易的影响，因为它们不是交易的对象。

购买法的应用

16. 应用购买法包括以下步骤：

- (1) 认定购买方；
- (2) 计量企业合并成本；
- (3) 在购买日将企业合并成本分配到取得的资产和承担的负债及或有负债。

认定购买方

17. 所有企业合并都应认定一个购买方。购买方是获得其他参与合并主体或业务的控制权的参与合并主体。

18. 因为购买法从购买方的角度看待企业合并，所以购买法假定交易的一方可以被认定为购买方。

19. 控制是指统驭一个主体或业务的财务和经营政策，并借此从其活动中获取利益的权力。一个参与合并主体在获得其他参与合并主体一半以上的表决权时，便可认为其获得了另一参与合并主体的控制权，除非能证明这种所有权不构成控制。即使一个参与合并主体未获得另一参与合并主体一半以上的表决权，它也仍有可能获得了其他主体的控制权，条件是企业合作的结果使得一个参与合并主体：

(1) 通过与其他投资者之间的协议，获得对另一主体一半以上的表决权的权力；

(2) 通过法律或协议，获得统驭另一主体的财务和经营政策的权力；

(3) 获得任命或解除另一主体董事会或类似治理机构大多数成员的权力；

(4) 获得在另一主体董事会会议或类似治理机构会议中投多数票的权力。

20. 虽然有时难以认定购买方，但常常有迹象表明购买方的存在。例如：

(1) 若一个参与合并主体的公允价值大大超过另一参与合并主体的公允价值，则公允价值较大的主体可能是购买方；

(2) 若企业合并通过以现金或其他资产换取有表决权的普通权益工具来实

现，则放弃现金或其他资产的主体可能是购买方；

(3) 若企业合并使得一个参与合并主体的管理层能控制合并后主体管理团队的选配，则处于控制地位的主体是购买方。

21. 在通过权益交换而实现的企业合并中，发行权益的主体通常是购买方。然而，应该考虑所有相关的事实和情况，以确定哪一个参与合并主体拥有统驭其他一个或多个主体的财务和经营政策，并借此从其活动中获取利益的权力。在某些企业合并（一般指反向购买）中，购买方是已取得权益份额的主体，被购方是发行权益的主体。例如，一个私营主体计划被一个更小的上市主体“购买”，以此作为在证券交易所上市的手段，这种情况就出现了。虽然法律上将公开发行的主体视为母公司，且将私营主体视为子公司，但是，如果法律上的子公司拥有统驭法律上的母公司的财务和经营政策，并借此从其活动中获取利益的权力，则该法律上的子公司是购买方。一般而言，购买方是较大的主体；然而，围绕合并的事实和情况有时表明，较小的主体购买了较大的主体。附录二第1段至第15段提供了关于反向购买会计处理的指南。

22. 在形成一个新主体发行权益工具以实现企业合并的情况下，合并前就存在的一个参与合并主体应该依据可获得的证据被认定为购买方。

23. 类似地，当企业合并涉及两个以上参与合并主体时，合并前就存在的一个参与合并主体应该依据可获得的证据被认定为购买方。在这种情况下确定购买方还应该考虑，哪一个参与合并主体发起了合并，以及一个参与合并主体的资产或收入是否显著地超过其他方。

企业合并的成本

24. 购买方应以下列的总计数来计量企业合并成本：

(1) 购买方在交易日为换取被购方的控制权而放弃的资产、发生或承担的负债、以及发行的权益工具的公允价值；

(2) 任何可直接归属于企业合并的成本。

25. 购买日是购买方实际获得对被购方的控制的日期。若企业合并通过单一交换交易实现，则交易日与购买日一致。然而，企业合并可能涉及一项以上交换交易，例如合并通过逐次购买股份而分阶段实现。当出现这种情况时：

(1) 合并成本为单个交易成本的总和；

(2) 交易日是各交换交易的日期（即各单项投资在购买方的财务报表中被确认的日期），而购买日是购买方获得被购方控制权的日期。

26. 第24段规定，购买方为换取被购方的控制权而放弃的资产和发生或承担

的负债在交易日按其公允价值计量。因此，当全部企业合并成本或部分企业合并成本的结算递延时，应该考虑结算中可能发生的溢价或折价，将应付金额折现为交易日的现值，以此来确定递延部分的公允价值。

27. 除极少数例外情况外，有报价权益工具在交易日的牌价是该工具公允价值的最好证据，并应该予以采用。只有在极少数情况下，当购买方能证实交易日的牌价不能可靠地代表公允价值，并且其他的证据和估价方法对权益工具的公允价值提供了更可靠的计量时，才应该考虑其他的证据和估价方法。只有当交易日的牌价受市场萧条影响时，才是不可靠的指标。如果交易日的牌价是不可靠的指标，或者购买方发行的权益工具不存在牌价，则该权益工具的公允价值可以参照其在购买方公允价值中所占权益份额，或者是参照在被购方公允价值中获得的权益份额，按二者之中有更为明显证据支持的一个进行估计。代替权益工具支付给被购方权益持有者的货币性资产在交易日的公允价值，也可以提供购买方换取被购方控制权而放弃的总公允价值的证据。在任何情况下，合并的所有方面，包括影响谈判的重要因素，都应予以考虑。《国际会计准则第 39 号——金融工具：确认和计量》规定了更多确定权益工具公允价值的指南。

28. 企业合并的成本包括购买方换取被购方控制权而发生或承担的负债。预期由于合并而发生的未来损失或其他成本不是购买方换取被购方控制权而发生或承担的负债，因此不包括在合并成本中。

29. 企业合并成本包括所有可直接归属于合并的成本，比如支付给为实现合并而聘请的会计师、法律顾问、评估师及其他咨询人员的业务费用。一般行政成本，包括收购部门的运营成本，以及其他不能直接归属于所核算的特定合并的成本，都不包括在合并成本中；而应在发生时确认为费用。

30. 筹备与发行金融负债的成本是负债发行交易的组成部分，而不是可直接归属于合并的成本，甚至当发行负债是为了实现企业合并时也是如此。因此，主体不应将这样的成本包括在企业合并成本中。根据《国际会计准则第 39 号》，这样的成本应当包括在负债的初始计量中。

31. 类似地，发行权益工具的成本是权益发行交易的组成部分，而不是可直接归属于合并的成本，甚至当发行权益工具是为了实现企业合并时也是如此。因此，主体不应将这样的成本包括在企业合并成本中。根据《国际会计准则第 32 号——金融工具：披露和列报》，这些成本减少权益发行取得的收入。

由于未来或有事项对企业合并成本的调整

32. 当企业合并协议规定了由于未来或有事项对企业合并成本进行调整时，

如果调整很可能发生并能可靠地计量，则购买方应在购买日将调整额计入合并成本中。

33. 企业合并协议可能允许根据一项或多项未来事项对合并成本进行调整。例如，调整可能与未来期间能够保持或实现的特定盈利水平相联系，或者与所发行的工具得到维持的市价相联系。在对合并进行初始会计处理时，即使存在一些不确定性，通常仍能对此类调整额作出估计而不降低信息的可靠性。如果未来事项没有发生，或者需要对估计进行修订，则企业合并成本应当进行相应的调整。

34. 然而，当企业合并协议规定了此类调整时，如果它不可能发生或是不能被可靠地计量，则在合并的初始会计处理时不应将这类调整包括在合并成本中。如果后来调整成为很可能发生并能可靠地计量，则追加的对价应当作为对合并成本的调整来处理。

35. 在某些情况下，购买方可能要向出售者进行后续支付，以补偿购买方换取被购方控制权而放弃的资产、发行的权益或者发生或承担的负债的价值减少。例如，购买方对作为企业合并成本而发行的权益或债务工具的市价作出担保，并为了恢复最初确定的成本而必须发行额外的权益或债务工具，就属于这种情况。在这种情况下，不确认企业合并成本的增加。在权益工具的情况下，追加的支付的公允价值被归属于初次发行工具的相应价值减少所抵销。在债务工具的情况下，追加的支付被视为初次发行溢价的减少或折价的增加。

将企业合并成本分配到取得的资产和承担的负债及或有负债

36. 购买方在购买日应当通过确认符合第 37 段确认标准的被购方可辨认资产、负债及或有负债，按照它们在购买日的公允价值将企业合并成本进行分配，根据《国际财务报告准则——持有待售的非流动资产和终止经营》而被归类为持有待售的非流动资产（或处置组）除外，应按公允价值减至销售发生的成本进行确认。企业合并成本与购买方在按此确认的可辨认资产、负债及或有负债的公允价值净额中的权益份额之间的差额应当根据第 51 段至第 57 段的规定进行会计处理。

37. 购买方应在购买日单独确认被购方的可辨认资产、负债及或有负债，只有这些资产、负债及或有负债在购买日符合下列标准时：

(1) 对于资产（无形资产除外），相关的未来经济利益将很可能流入购买方，并且其公允价值能够可靠地计量；

(2) 对于负债（或有负债除外），包含经济利益的资源将很可能流出以解除义务，并且其公允价值能够可靠地计量；

(3) 对于无形资产或或有负债，其公允价值能够可靠地计量。

38. 购买方的收益表应该通过纳入基于购买方企业合并成本的被购方的收入和费用，而并入被购方购买日后的损益。例如，与被购方应折旧资产相关的、购买日后包括在购买方收益表中的折旧费用，应当以那些应折旧资产在购买日的公允价值为基础，即对购买方而言的成本。

39. 购买法的应用自购买日开始，即是购买方实际获得被购方控制权的日期。因为控制是统驭一个主体或经营的财务和经营政策，并藉此从其活动中获取利益的权力，因此，这并不必然地要求交易在购买方获得控制权之前按照法律结束或完成。在评价购买方何时获得控制权时，必须考虑所有围绕企业合并的相关事实和情况。

40. 因为购买方在购买日以公允价值确认符合第 37 段中确认标准的被购方的可辨认资产、负债及或有负债，因此，在被购方中的少数股权应按少数股东在这些项目的公允价值净额中所占份额进行表述。对于为分配企业合并成本而确定被购方的可辨认资产、负债及或有负债的公允价值，附录二第 16 段和第 17 段提供指南。

被购方的可辨认资产和负债

41. 按照第 36 段，购买方单独确认在购买日存在并符合第 37 段所规定的确认标准的可辨认资产、负债及或有负债，以此作为分配合并成本的一部分。因此：

(1) 购买方应确认终止或缩减被购方业务活动所形成的负债，以此作为分配合并成本的一部分，这些被购方的负债必须是在购买日存在的，并归属于按照《国际会计准则第 37 号——准备、或有负债和或有资产》已确认的重组的；

(2) 购买方在分配企业合并成本时，不得确认未来损失或作为企业合并的后果预期发生的其他成本的负债，作为分配合并成本的一部分。

42. 主体在企业合并中按照合同规定将要进行的支付，例如对其雇员或供应商的支付，是该主体的现时义务，在该企业合并达到很可能发生的程度前，被视为或有负债。按照《国际会计准则第 37 号》的规定，当企业合并很可能发生且该负债能够可靠计量时，该合同义务应被确认为负债。因此，当企业合并实现时，购买方确认被购方的该负债，作为分配合并成本的一部分。

43. 但是，如果被购方的重组计划的实施是以其在企业合并中被购买为条件的，则该计划在企业合并之前并不立即成为一项现时义务。该计划在企业合并之前也不立即成为被购方的一项或有负债，因为其并非一项产生于过去事项的很可

能的义务，该事项的存在只能通过一件或多件不完全由被购方控制的不确定未来事项的发生或不发生予以证实。因此，购买方不得确认此类重组计划的负债，作为分配合并成本的一部分。

44. 按照第 36 段确认的可辨认资产和负债包括购买方购买或承担的全部被购方资产或负债，其中包括金融资产和金融负债。其中可能还包括前期未在被购方财务报表中确认的资产和负债，比如在购买前不符合确认标准的资产和负债。例如，如果购买方很可能存在可由被购方的未确认所得税利益抵销的未来应税利润，按照第 36 段的规定，则这项产生于被购方可抵减亏损，且在合并前未由被购方确认的所得税利益就符合了确认为或有资产的标准。

被购方的无形资产

45. 按照第 37 段的规定，购买方单独确认在购买日符合《国际会计准则第 38 号——无形资产》的定义并能够以其公允价值可靠计量的被购方无形资产。这意味着，如果一项正在进行的被购方研发项目符合无形资产的定义并能够以其公允价值可靠计量，则购买者应将其独立于商誉单独确认。《国际会计准则第 38 号》规定了确定企业合并中取得的无形资产的公允价值是否能够可靠计量的指南。

46. 一项无实物形态的非货币性资产必须是可辨认的，才能符合无形资产的定义。按照《国际会计准则第 38 号》，只有满足以下条件之一，一项资产才符合无形资产定义中的可辨认标准：

(1) 是可分离的，即能够从主体中分离或划分出来并被出售、转移、授予许可、租赁或交换，无论单独还是与相关合同、资产或负债一同；

(2) 源自合同性权利或其他法律权利，无论这些权利是否可从主体或其他权利或义务中转移或分离。

被购方的或有负债

47. 第 37 段规定，只有当被购方或有负债的公允价值能够可靠计量时，购买方才单独确认被购方的或有负债，作为分配企业合并成本的一部分。如果其公允价值不能可靠计量：

(1) 由此产生的影响金额确认为商誉或按照第 56 段的要求进行核算；

(2) 购买方应披露《国际会计准则第 37 号》要求披露的关于无形资产的信息。

48. 在初始确认后，购买方应以以下孰高计量按照第 36 段单独确认的无形资产：

(1) 按照《国际会计准则第 37 号》确认的金额；

(2) 如果适用，初始确认的金额减去按照《国际会计准则第 18 号——收入》确认的累计摊销。

49. 第 48 段中的规定不适用于按照《国际会计准则第 39 号——金融工具：确认和计量》核算的合同。但是，如果在购买日很可能要求以包含经济利益的资源的流出来清偿义务，或者该义务的金额无法充分可靠的确定，则《国际会计准则第 39 号》范围之外的不承诺以低于市场水平的利率提供贷款的贷款承诺将作为被购方的或有负债核算。只有此类贷款承诺的公允价值能够可靠计量，才能按照第 37 段的规定单独确认，作为分配合并成本的一部分。

50. 作为分配合并成本的一部分单独确认的或有负债，不属于《国际会计准则第 37 号》的范围。但是，购买方应披露关于这些或有资产的《国际会计准则第 37 号》对每一类准备所要求披露的信息。

商誉

51. 购买方在购买日应：

(1) 将企业合并中取得的商誉确认为一项资产；

(2) 以其成本对商誉进行初始计量，即企业合并的成本超过购买方在按照第 36 段确认的可辨认资产、负债及或有负债的公允价值净额中的权益份额的部分。

52. 企业合并中取得的商誉代表了购买方为无法分别辨认和单独确认的资产产生的预期未来经济利益所进行的支付。

53. 对于那些不符合第 37 段中在购买日单独确认标准的被购方的可辨认资产、负债及或有负债，其相应的金额确认为商誉（或按照第 56 段的要求核算）。这是因为，商誉是以企业合并的成本减去确认的被购方可辨认资产、负债及或有负债之后的余额计量的。

54. 初始确认后，购买方应以成本全部累计减值损失来计量企业合并中取得的商誉。

55. 企业合并中取得的商誉不得摊销。购买方应按照《国际会计准则第 36 号——资产减值》每年对其实施测试，如果有事项或环境的变化显示其可能减值，则应更频繁地进行测试。

购买方在被购方可辨认资产、负债及或有负债公允价值净额中的权益份额超过成本的部分

56. 如果购买方在按照第 36 段确认的可辨认资产、负债及或有负债公允价值净额中的权益份额超过企业合并的成本，则购买方应：

(1) 应重新评估被购方可辨认资产、负债及或有负债的辨认和计量，以及企业合并成本的计量；

(2) 立即将评估后依然存在的差额在损益中确认。

57. 按照第 56 段确认的利得应包括如下组成部分：

(1) 合并成本或被购方可辨认资产、负债及或有负债的公允价值，或者企业并成本的公允价值的计量错误。被购方的可能未来成本没有正确反映被购方的可辨认资产、负债及或有负债的公允价值，是造成这种错误的一个潜在原因。

(2) 会计准则中关于计量以非公允价值金额取得的可辨认净资产的规定。为了分配合并成本的目的，这些净资产在计量时的处理，就好像它们是以公允价值金额取得的那样。例如，附录二关于确定被购方可辨认资产、负债的指南，要求将其金额分配到折现的所得税资产或负债上。

(3) 廉价购买。

分阶段完成的企业合并

58. 企业合并可能包含一次以上交换交易，例如逐次购买股份分阶段完成的企业合并。在这种情况下，购买方应使用交易的成本和每一交换交易日的公允价值信息，单独处理每一次交换交易，以确定与该交易有关的商誉的金额。这样就形成了每次的单项投资的成本，与每一阶段购买方在被购方可辨认资产、负债及或有负债公允价值中的权益份额的逐步比较。

59. 当企业合并包含一次以上交换交易时，被购方可辨认资产、负债及或有负债的公允价值在每一交换交易日可能不同。因为：

(1) 被购方的可辨认资产、负债及或有负债被以其在每一交换交易日的公允价值名义重述，以确定与每次交易有关的商誉金额；

(2) 购买方以购买日的公允价值确认被购方可辨认资产、负债及或有负债。

所有与购买方前期持有权益有关的对那些公允价值的调整，都是重估价，应进行相应的核算。但是，因为这种重估价源于购买方对被购方资产、负债及或有负债的初始确认，它并不意味着购买方已选择在初始确认后，按照例如《国际会计准则第 16 号——不动产、厂场和设备》等准则采用重估上述项目的会计政策。

60. 在符合企业合并的标准之前，一项交易可能符合在联营企业投资的标准，并且根据《国际会计准则第 28 号——对联营企业投资会计》使用权益法核算。如果这样，被投资者可辨认净资产在每一交换交易日之前的公允价值，可以

通过对投资采用权益法核算而提前确定。

暂时确定的初始会计

61. 企业合并的初始会计处理包括认定和确定分配到被购方可辨认资产、负债及或有负债和合并成本的公允价值。

62. 如果在企业合并发生期间的期末，因为分配到被购方可辨认资产、负债及或有负债只能暂时确定，或者合并成本的公允价值只能暂时确定，则企业合并的初始会计处理只能暂时确定，购买方应使用暂时性价值核算该合并。购买方应将以下时期内对这些暂时性价值的所有调整确认为完成初始会计的结果：

(1) 在购买日后 12 月内。

(2) 自购买日起，因此：

①作为完成初始会计的结果而被确认或调整的可辨认资产、负债或者或有负债的账面金额，应如同其购买日的公允价值自购买日起就已确认那样计算。

②商誉或按照第 56 段确认的全部利得应自购买日起调整，调整金额等于对确认或调整的可辨认资产、负债或者或有负债在购买日的公允价值的调整。

③列报的合并初始会计完成前的各会计期间的比较信息，应如同初始会计在购买日就已完成那样列报。

初始会计完成后的调整

63. 对于第 33 段、第 34 段和第 65 段概述的例外，按照《国际会计准则第 8 号——会计政策、会计估计变更和差错》的规定，在初始会计完成后对企业合并初始会计的调整，应确认为差错更正。在初始会计完成后对企业合并初始会计的调整，不得确认为估计变更的影响。按照《国际会计准则第 8 号》，估计变更的影响应在当前或未来期间确认。

64. 《国际会计准则第 8 号》要求主体对会计差错更正追溯调整，并在财务报表中重述差错发生的以前期间的会计信息，就如同该差错从未发生过。因此，作为差错更正的结果被确认或调整的被购方可辨认资产、负债及或有负债的账面金额，应如同其购买日的公允价值或调整后公允价值自购买日起就已确认那样计算。商誉或前期按照第 56 段确认的利得应追溯调整，调整金额等于确认（或调整）的可辨认资产、负债或者或有负债在购买日的公允价值（或对在购买日的公允价值的调整）。

初始会计完成后确认递延所得税资产

65. 如果被购方的递延所得税损失结转或其他递延所得税资产的潜在利益，不符合第 37 段中企业合并初始会计处理的单独确认标准，但在后续期间实现了，

则购买方应按照《国际会计准则第 12 号——所得税》将该利益确认为收入。此外，购买方还应：

(1) 将商誉的账面金额减计至如同该递延所得税资产自购买日起就已被确认为可辨认资产而确认的商誉的账面金额；

(2) 将商誉账面金额的减少确认为费用。

但是，这一过程既不得形成第 56 段所述的购买方在可辨认资产、负债及或有负债公允价值净额中的权益份额超过企业合并的成本的差额，也不得增加任何前期按照第 56 段确认的利得的账面金额。

披露

66. 购买方应披露有关信息，使其财务报表使用者能够评价在以下期间实现的企业合并的性质和财务影响：

(1) 实现当期；

(2) 资产负债表日之后、财务报表批准报出日之前。

67. 为执行第 66 段 (1) 中的原则，购买方应披露当期实现的每一项企业合并的下列信息：

(1) 参与合并主体或业务的名称和说明。

(2) 购买日。

(3) 取得的有表决权权益工具的百分比。

(4) 合并成本及其构成的说明，包括所有直接归属合并的成本。当已发行或可发行的权益工具构成成本时，还应披露下列事项：

① 已发行或可发行的权益工具数目。

② 这些工具的公允价值和确定其公允价值的成本。如果不存在该工具在交易日的牌价，则应披露用于确定其公允价值的重要假设。如果存在该工具的交易日牌价，但未使用其作为确定合并成本的基础，应披露这一事实，并同时披露：未使用牌价的原因；将价值归属到该工具的方法和重要假设；归属到该权益工具的价值总和与该权益工具牌价之间的差额。

(5) 作为企业合并的结果，主体决定处置的所有经营的详细情况。

(6) 在购买日确认的各类被购方的资产、负债及或有负债的金额，已经按照国际财务报告准则确定的这些类别的合并前金额——除非对其的披露不可行。如果此类披露不可行，应披露这一事实，并解释原因。

(7) 按照第 56 段在损益中确认的差额，以及确认该差额的收益表单列项目。

(8) 对导致商誉确认的成本的影响因素的说明——包括不独立于商誉单独

确认的所有无形资产的说明以及该无形资产的公允价值不能可靠计量的解释，或者对按照第 56 段在损益中确认的差额的性质的说明。

(9) 购买方损益中包含的被购方购买日之后的损益，除非对其的披露不可行。如果此类披露不可行，应披露这一事实，并解释原因。

68. 对于报告期间实现的不重要的企业合并，可以汇总披露第 67 段所要求披露的信息。

69. 如果当期实现的企业合并的初始会计只是如第 62 段所述暂时确定，应披露这一事实，并解释原因。

70. 为执行第 66 段(1)中的原则，购买方应披露下列信息，除非此类披露是不可行的：

(1) 合并后主体当期的收入，如同当期全部已实现的企业合并的购买日都在当期期初。

(2) 合并后主体的当期损益，如同当期全部已实现的企业合并的购买日都在当期期初。

如果此类披露不可行，应披露这一事实，并解释原因。

71. 为执行第 66 段(2)中的原则，购买方应披露在资产负债表日之后财务报表批准报出日之前的所有企业合并按照第 67 段所要披露的信息，除非此类披露是不可行的。如果这些信息中任何一部分的披露是不可行的，应披露这一事实，并解释原因。

72. 购买方应披露有关信息，使其财务报表使用者能够评价当期确认的、与当期或前期实现的企业合并相关的利得、损失、差错更正和其他调整的财务影响。

73. 为执行第 72 段中的原则，购买方应披露下列信息：

(1) 所有当期确认的下列利得或损失的金额和解释：

①与在当期或前期实现的企业合并中取得的可辨认资产、负债或者或有负债相关的利得或损失；

②具有一定规模、性质或影响，从而对其的披露与理解合并后主体的财务业绩相关的利得或损失。

(2) 如果前一期间实现的企业合并的初始会计处理在该期期末暂时确定，当期确认的暂时性价值调整的金额和解释。

(3) 关于《国际会计准则第 8 号》要求披露的被购方可辨认资产、负债或者或有负债，或分配到这些项目的价值的变动的差错更正的信息，购买方在当期按

照第 63 段和第 64 段确认这些项目。

74. 主体应披露有关信息，使其财务报表使用者能够评价当期商誉账面金额的变动。

75. 为执行第 74 段中的原则，主体应披露商誉当期期初期末账面金额的调节，分别列示如下：

(1) 期初账面总额和累计减值损失；

(2) 当期在企业合并中增加的商誉减去的包含在处置组中的商誉，该处置组符合按照《国际财务报告准则第 5 号》归类为持有以备出售的标准；

(3) 当期按照第 65 段后续确认递延所得税资产的调整；

(4) 按照《国际财务报告准则第 5 号》归类为持有以备出售的处置组中包含的商誉，以及当期终止确认的、前期未包含在持有以备出售的处置组中的商誉；

(5) 当期按照《国际会计准则第 36 号》确认的减值损失；

(6) 当期按照《国际会计准则第 21 号——汇率变动的的影响》产生的汇兑净差额；

(7) 当期账面金额的其他变动；

(8) 当期期末的账面总额和累计减值损失。

76. 除了第 75 段(5)所要求披露的信息，主体还按照《国际会计准则第 36 号》披露关于商誉的可收回金额和减值的信息。

77. 如果本准则所要求披露的信息无法满足第 66 段、第 72 段和第 74 段中设立的目标，主体应披露满足这些目标所必需的补充信息。

过渡性规定和生效日期

78. 除了第 85 段规定的以外，本国际财务报告准则应适用于协议日为 2004 年 3 月 31 日或以后日期的企业合并的核算。本国际财务报告准则也应适用于以下核算：

(1) 协议日为 2004 年 3 月 31 日或以后日期的企业合并所产生的商誉；

(2) 在协议日为 2004 年 3 月 31 日或以后日期的企业合并中，购买方在被购方的可辨认资产、负债及或有负债的公允价值净额中的权益份额超过合并的成本的差额。

前期确认的商誉

79. 主体应从开始于 2004 年 3 月 31 日或以后日期的第一个年度期间开始，对在协议日为 2004 年 3 月 31 日以前的企业合并中取得的商誉，以及在 2004 年 3

月 31 日以前取得的共同控制主体的权益并使用比例合并法所形成的商誉，都应用本国际财务报告准则。因此，主体应：

(1) 从开始于 2004 年 3 月 31 日或以后日期的第一个年度期间开始，停止对这些商誉进行摊销；

(2) 在开始于 2004 年 3 月 31 日或以后日期的第一个年度期初，消除累计摊销的账面金额，并相应地减少商誉；

(3) 从开始于 2004 年 3 月 31 日或以后日期的第一个年度期间开始，按照《国际会计准则第 36 号》(2004 年修订)对商誉进行减值测试。

80. 如果主体前期将商誉确认为权益的抵减项，那么当其处置与该商誉有关的全部或部分业务时，或当与该商誉相关的现金产出单元发生减值时，该主体不得在损益中确认该商誉。

前期确认的负商誉

81. 在开始于 2004 年 3 月 31 日或以后日期的第一个年度期初，由于以下原因所产生的负商誉的账面金额，应于期初终止确认，并相应调整留存收益的期初余额：

(1) 协议日在 2004 年 3 月 31 日以前的企业合并；

(2) 在 2004 年 3 月 31 日以前取得的对共同控制主体的权益并使用比例合并法所形成的。

前期确认的无形资产

82. 由于以下原因所产生的被归类为无形资产的项目的账面金额，如果该无形资产在开始于 2004 年 3 月 31 日或以后日期的第一个年度期初不能满足《国际会计准则第 38 号》(2004 年修订)中的可辨认性标准，应于当日再归类为商誉：

(1) 协议日在 2004 年 3 月 31 日以前的企业合并所取得的；

(2) 在 2004 年 3 月 31 日以前取得的对共同控制主体的权益并使用比例合并法所形成的。

权益法核算的投资

83. 对于在 2004 年 3 月 31 日或以后取得的，并采用权益法核算的投资，主体应在以下核算中采用本国际财务报告准则：

(1) 包含在投资账面金额中的取得的商誉。因此，该名义商誉的摊销额不得包含在该主体应承担的被投资者的损益中。

(2) 包含在账面金额中的该主体投资于被投资者的可辨认资产、负债及或有负债公允价值净额中的权益份额的超过其投资成本的差额。因此，在该主体在

确定其在取得投资当期的被投资者损益中所占份额时，应将该差额作为收益。

84. 对于在 2004 年 3 月 31 日以前取得的，并采用权益法核算的投资：

(1) 主体应从开始于 2004 年 3 月 31 日或以后日期的第一个年度期间开始，对包含在该投资账面金额中的取得的商誉采用本国际财务报告准则。因此，主体应从当日起，停止将该商誉的摊销计入主体所占的被投资者损益。

(2) 主体应从开始于 2004 年 3 月 31 日或以后日期的第一个年度期间开始，终止确认包含在该投资账面金额中的负商誉，并相应调整留存收益的期初余额。

有限制的追溯调整法

85. 主体被允许对在第 78 段至 84 所规定的生效日期之前就存在或取得的商誉以及实现的企业合并，采用本国际财务报告准则，但必需满足的条件是：

(1) 在当初核算这些企业合并时已获得对这些过去的企业合并采用本国际财务报告准则所需要的估价和其他信息；

(2) 主体也从相同日期开始采用《国际会计准则第 36 号》（2004 年修订）和《国际会计准则第 38 号》（2004 年修订），并且该主体已获得从该日期起采用这些准则所需要的估价和其他信息，因此不必作出在先前就应作出的估计。