

IFRS 聚焦

国际会计准则理事会修订 IFRS 3 中业务的定义

内容

本期《IFRS 聚焦》阐述了近期国际会计准则理事会（IASB）发布的对《国际财务报告准则第 3 号——企业合并》（IFRS 3）的修订。该修订的标题为《业务的定义 - 对 IFRS 3 的修订》。

背景

有关修订

生效日期

进一步信息

主要联系人

- 修订指出为认定业务，所购买的一组活动和资产必须至少包括**相结合能够显著促进产出能力**的投入和**实质性**过程。
- 引入了额外的指引，以协助确定是否取得了一个实质性过程。新增的示例亦有助于诠释被视为业务的情形。
- IASB 删除了关于市场参与者是否能够置换任何缺失的投入或过程并持续生产产出的评估。
- 缩小了业务和产出的定义的涵盖范围，关注于向客户提供的产品和服务，并删除了提及降低成本的能力的内容。
- IASB 引入了一项可选的集中度测试，允许就所购买的一组活动和资产是否并非一项业务执行简化评估——如果所取得的总体资产所有的公允价值实质上集中于单项可辨认资产或一组类似的可辨认资产，则所购买的一组活动和资产并非一项业务。
- 有关修订应采用未来适用法应用于购买日在自 2020 年 1 月 1 日或以后日期开始的首个年度报告期间期初或之后的所有企业合并及资产购买，允许提前采用。

背景

IASB 对 IFRS 3 的实施后复核发现，许多利益相关方对在应用 IFRS 3 时如何诠释及应用业务的定义存有疑虑。由于对购买一项业务和购买一组资产在商誉、购买成本和递延所得税上存在不同会计处理要求，IASB 发布了旨在澄清业务定义的修订以对上述疑虑作出回应。

请参阅以下网站了解更多信息：

www.iasplus.com

www.deloitte.com

观察

IFRS 3 与相应的美国公认会计原则 (US GAAP) 的要求 (《财务会计准则公告第 141 号》(修订版) (SFAS 141(R))) 已大致实现趋同。对于业务的定义, 对 SFAS 141(R) 的实施后复核显示了与 IFRS 3 实施后复核所反映的问题类似的问题。据此, 美国财务会计准则委员会 (FASB) 于 2017 年对 US GAAP 作出了修订。

尽管 IASB 对 IFRS 3 的修订基于与 US GAAP 的修订相类似的结论, 但在某些方面两者仍存在差异。然而, IASB 预期有关修订将使得采用国际财务报告准则 (IFRS) 的主体与采用 US GAAP 的主体之间对业务定义的运用更趋于一致。

有关修订

满足业务定义的最低要求

有关修订澄清, 尽管业务通常有产出, 但产出并非是使一组活动和资产的集合构成业务所必需的。然而, 为满足业务的定义, 一组活动和资产的集合必须至少包括相结合能够显著促进产出能力的投入和实质性过程。IASB 同时澄清, 有产出及产出本身并不足以确定一组活动和资产的集合构成业务。取而代之的是, 主体需要证明已同时取得投入以及实质性过程。

为澄清在未包括形成产出所需的全部投入和过程的情况下也可能存在业务, IASB 将术语“产出能力”替换为“促进产出的能力”。

评估所取得的过程是否是实质性的

为确定所取得的过程是否是实质性的, 取决于在购买日是否具有产出, 需应用不同的标准。

对于在购买日**具有**产出的一组活动和资产的集合 (即, 在购买日产生收入的活动和资产), 如果符合下述两种情形之一, 则所取得的过程具有实质性:

- (a) 该过程对继续生产产出的能力至关重要, 且所取得的投入包括具备实施该过程 (或一组过程) 的必要技能、知识或经验的有组织的员工;
- (b) 该过程能够显著促进持续生产产出的能力, 并且是独有或稀缺的, 或在不付出重大成本、努力或不导致持续生产产出的能力发生延误的情况下无法予以置换。

对于在购买日**不具有**产出的一组活动和资产的集合, 如果**同时**满足下述两项标准, 则所取得的过程是具有实质性的:

- (a) 该过程对将所取得的一项或多项投入开发或转换为产出的能力至关重要;
- (b) 所取得的投入同时包括具备实施该过程 (或一组过程) 的必要技能、知识或经验的有组织的员工, 以及员工能够用于开发或转换为产出的其他投入。

IASB 在 IFRS 3 的示例中新增了若干例子, 以说明在特定情形下如何应用新指引。

观察

IASB 指出, 所购买的合同是一项投入但并非实质性过程。然而, 所购买的合同能够使主体获得有组织的员工, 进而能够实施主体所控制并因此已取得的实质性过程。

市场参与者置换缺失要素的能力

在有关修订发布前，IFRS 3 规定如果市场参与者有能力购买业务并持续生产产出（例如，把业务与其自身的投入和过程结合），则业务并不需要包括卖方在经营该项业务中使用的所有投入或过程。

IASB 现删除了上述内容，因为 IFRS 3 实施后复核的参与者指出，评估市场参与者是否有能力实施此类整合颇具挑战性。取而代之的是，如上文所述，IASB 决定关注所取得的投入和所取得的实质性过程相结合能否显著促进产出能力。

缩小产出的定义的涵盖范围

为缩小产出定义的涵盖范围，IASB 修订了 IFRS 3 附录一中业务的定义以及 IFRS 3 应用指南中产出的定义。有关修订使产出关注于向客户提供的产品和服务。IASB 希望借此与《国际财务报告准则第 15 号——客户合同收入》（IFRS 15）中产出的概念保持一致。

有关修订从新定义中删除了提及直接向投资者或其他所有者、成员或参与者提供低成本和其他经济利益的形式的回报的内容。IASB 认为，降低成本并非区分业务购买和资产购买的有用概念。许多不包括实质性过程的资产购买亦可能有降低成本的动机。

识别公允价值集中度的可选测试

IASB 引入了一项可选测试，允许就所购买的一组活动和资产是否并非一项业务执行简化评估（集中度测试）。若通过集中度测试，一组活动和资产将被确定为非业务且无需执行进一步评估；若未能通过测试，则主体应执行上述评估以确定所取得的活动和资产是否为一项业务。

如果所取得的总体资产所有的公允价值实质上集中于单项可辨认资产或一组类似的可辨认资产，则通过集中度测试。IASB 认为在测试中应关注总体资产而非净资产，因为债务或其他负债的存在与购买是否为企业合并无关。此外，集中度测试将所取得的现金和现金等价物、递延所得税资产和因递延所得税负债影响而产生的商誉排除在外，因为此类项目与所取得的一组活动和资产是否包括一项实质性过程无关。

随同 IFRS 3 发布的示例新增了关于如何执行该测试的例子。

观察

在有关修订的结论基础中，IASB 认为，理论上集中度测试在某些情况下可能将交易识别为资产购买，而在执行详细评估时该项交易则可能被识别为企业合并。集中度测试旨在最大限度减少上述情况，然而，如果出现“假阳性”的错误测试结果，将导致主体未能确认经济上存在的商誉。IASB 指出，商誉并非所购买的总体资产公允价值的实质性组成部分，否则将产生“假阴性”的错误测试结果。

生效日期

有关修订适用于在自 2020 年 1 月 1 日或以后日期开始的首个年度报告期间期初或之后发生的企业合并和资产购买，允许提前采用。如果主体针对较早的期间应用该修订，则应当披露这一事实。

进一步信息

如您对 IFRS 3 的修订有任何疑问，请向您的德勤日常联系人反映或联络本《IFRS 聚焦》所列的联系人。

主要联系人

全球国际财务报告准则领导人

Veronica Poole

ifrsglobalofficeuk@deloitte.co.uk

国际财务报告准则卓越中心

美洲

阿根廷	Fernando Lattuca	arifrscoe@deloitte.com
加拿大	Karen Higgins	ifrsca@deloitte.ca
拉丁美洲国家组织	Miguel Millan	mx_ifrs_coe@deloittemx.com
美国	Robert Uhl	iasplus-us@deloitte.com

亚太地区

澳大利亚	Anna Crawford	ifrs@deloitte.com.au
中国	Stephen Taylor	ifrs@deloitte.com.cn
日本	Shinya Iwasaki	ifrs@tohatsu.co.jp
新加坡	James Xu	ifrs-sg@deloitte.com

欧洲 – 非洲

比利时	Thomas Carlier	ifrs-belgium@deloitte.com
丹麦	Jan Peter Larsen	ifrs@deloitte.dk
法国	Laurence Rivat	ifrs@deloitte.fr
德国	Jens Berger	ifrs@deloitte.de
意大利	Massimiliano Semprini	ifrs-it@deloitte.it
卢森堡	Eddy Termaten	ifrs@deloitte.lu
荷兰	Ralph Ter Hoeven	ifrs@deloitte.nl
俄罗斯	Maria Proshina	ifrs@deloitte.ru
南非	Nita Ranchod	ifrs@deloitte.co.za
西班牙	Cleber Custodio	ifrs@deloitte.es
英国	Elizabeth Chrispin	deloitteifrs@deloitte.co.uk

Deloitte.

Deloitte（“德勤”）泛指一家或多家德勤有限公司（即根据英国法律组成的私人担保有限公司，以下称“德勤有限公司”），以及其成员所网络和它们的关联机构。德勤有限公司与其每一家成员所均为具有独立法律地位的法律实体。德勤有限公司（又称“德勤全球”）并不向客户提供服务。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 中有关德勤有限公司及其成员所更为详细的描述。

德勤为各行各业的上市及非上市客户提供审计及鉴证、管理咨询、财务咨询、风险咨询、税务及相关服务。德勤透过遍及全球逾 150 个国家与地区的成员所网络为财富全球 500 强企业中的 80% 左右的企业提供专业服务。凭借其世界一流和高质量的专业服务，协助客户应对极为复杂的商业挑战。如欲进一步了解全球大约 263,900 名德勤专业人员如何致力成就不凡，欢迎浏览我们的 Facebook、LinkedIn 或 Twitter 专页。

本通信中所含内容乃一般性信息，任何德勤有限公司、其成员所或它们的关联机构（统称为“德勤网络”）并不因此构成提供任何专业建议或服务。在作出任何可能影响您的财务或业务的决策或采取任何相关行动前，您应咨询合资格的专业顾问。任何德勤网络内的机构均不对任何方因使用本通信而导致的任何损失承担责任。

© 2018。欲了解更多信息，请联系德勤有限公司。

由德勤 CoRe 创意服务工作室（Rzeszow）设计与编制。185018