

德勤会计聚焦

IASB 发布了关联的“1 套 5 项”准则

袁文辉，专业技术部合伙人



《德勤会计聚焦》是德勤中国发布的一份旨在提供国内外会计发展最新信息及其见解的简讯。希望您通过阅读本简讯能获得有用的信息，同时也热忱欢迎您对《德勤会计聚焦》提出宝贵的意见和建议。

如欲了解更多关于国内外会计发展的新信息，请浏览以下网站：

英文：www.iasplus.com

中文：www.casplus.com

国际会计准则理事会 (IASB) 于 2011 年 5 月 12 日发布了相互关联的“1 套 5 项”准则，其中包括三项新准则以及两项经修订的准则 (见下表)。在这些准则发布之后，德勤已经就其中的部分准则发布了相关的出版物，下表亦提供了这些出版物的相关链接。

准则	德勤出版物相关链接
新国际财务报告准则	
IFRS 10 合并财务报表	英文 http://www.iasplus.com/iasplus/1105ifrs10.pdf 中文 http://www.casplus.com/pubs/files/1105ifrs10_cn.pdf
IFRS 11 合营安排	英文 http://www.iasplus.com/iasplus/1105ifrs11.pdf 中文 http://www.casplus.com/pubs/files/1105ifrs11_cn.pdf
IFRS 12 对在其他主体中权益的披露	英文 http://www.iasplus.com/iasplus/1105ifrs12.pdf 中文 http://www.casplus.com/pubs/files/1105ifrs12_cn.pdf
经修订的国际会计准则	
IAS 27 单独财务报表	
IAS 28 联营和合营中的投资	

除了上述内容之外，为便于大家了解上述“1套5项”准则的出台背景及其主要的变化，本文将以问题解答的形式准备了如下的内容供大家参考。

问题 1、“1套5项”准则出台的背景和意义

上述“1套5项”准则的出台，主要基于以下几个方面的原因：

关于合并财务报表，主要基于实务中应用现行 IAS 27 和《解释公告第 12 号 – 合并：特殊目的主体》（SIC12）时，对某些情况下投资方是否控制被投资方（如，投资方持有被投资方表决权低于半数），不同的主体可能因对控制概念有不同的理解而得出不同的结论。此外，IAS 27 和 SIC12 中关于控制概念的阐述被认为有不同的侧重点，IAS 27 对控制的定义是指能主导被投资方的财务、经营政策并由此从其业务活动中获取经济利益的能力；而 SIC12 则对特殊目的主体应用 IAS 27 的解释更多地强调是否承担其大部分风险并享有大部分报酬，这导致控制概念在应用上的不一致。由此，IASB 将合并财务报表项目列入其议程，计划制定一项单一控制概念下的合并财务报表准则。

关于合营安排，IASB 旨在改进 IAS 31，以建立一套适用于所有合营安排（Joint arrangement）的核算原则，使报告主体能更充分及一致地反映所有合营安排的实质，而非仅仅考虑该合营安排的结构或法律形式。

此外，由于 2007 年金融危机暴露了现有会计准则下很多公司对表外投资相关风险披露不足的问题，二十国领导人、金融稳定委员会及其他方面均要求改进相关会计处理和披露要求，由此，IASB 单独发布了一项关于对在其他主体中权益的披露的准则（IFRS12）。

而经修订的 IAS 27(2011)保留了现行针对单独财务报表的指引，而原 IAS27 中与合并财务报表相关的内容已包括在 IFRS 10 中。

IAS 28(2011)则基于 IFRS 10 和 IFRS 11 作出了相应修订。

问题 2、IFRS 10是否对编制合并财务报表产生了较大的影响？

与目前的IAS 27 相比，IFRS 10主要对“控制”概念进行重新定义，并提供了更多关于确定控制的指引。在IFRS 10下，控制仍是判断合并与否的标准，但合并的程序则未发生变化。

问题 3、IFRS 10 是如何定义“控制”？

如前所述，IFRS 10 主要对“控制”概念进行了定义。根据 IFRS 10，如果投资者有义务承担或有权利享有源自其所投资的实体的可变回报，并且有能力通过其对被投资方的权力影响这些回报，那么该投资方控制该被投资方。从这个定义看，控制包括 3 个基本要素：权力（Power）、可变回报（Variable Return）及权力与回报的关系（Link between Power and Return）。

其中，权力指对被投资方的权力。“权力”可以看作一揽子的权利（right），既包括表决权，也包括其他赋予其主导被投资方相关业务活动的能力的合同条款。相关业务活动（Relevant activities）是指对回报有重大影响的业务活动。在这个“一揽子的权利”的概念下，即便一个投资人拥有少于半数的表决权，他也可能控制被投资方；同样地，拥有最大比例表决权的投资方不一定控制被投资方。总之，IFRS 10 要求就投资方对被投资方的各种权利获取充分证据以评估投资方是否能主导被投资方相关活动，即是否对被投资方拥有权力。IFRS 10 特别强调在评估是否拥有对被投资方的权力时，只应考虑那些实质性权利（Substantive right），包括由其他投资人持有的实质性权利，而不应考虑任何保护性权利。判断一项权利是否具实质性需要判断，考虑因素包括财务上是否存在行使权利的障碍（如，可转换债券的转股价格很不划算）等等。

保护性权利（Protective rights）指用来保护持有者的利益，但并不给予其对相关主体的权力的权利（例如，放款人持有的限制借款人从事会导致其信用风险大幅增加的活动的权利）。

问题 4、“控制”的新概念是否增加了专业判断的运用空间？

是的，如上所述，在确定是否具有“权力”时在很大程度上需要判断。

除了权力外，判断控制的另一个要素是对源自被投资方可变回报的权利，IASB 在这里用回报（Returns）取代之前的利益（Benefits）以表明回报可能是利益也可能是损失。更重要的是，回报的概念范围更广，不仅包括股利等财务回报，也包括其他形式的利益或损失。评估回报是否可变及如何变化应基于安排的实质而非回报的法律形式。

关于上述两者的联系，IFRS 10 指出，为实现控制，投资方不仅需要拥有对被投资方的权力并承担或享有其可变回报的风险敞口（Exposure）或报酬权利（Right），还要有通过行使其权力影响回报的能力。因此，具有权力的一方还需要确定其权力是以主要权利人（Principal）的身份还是以代理人（Agent）的身份行使，即主要是为自己的利益还是为其他人的利益而行使。如果只是代理人身份，其并不控制被投资方。

值得注意的是，对上述控制三要素的评估应持续进行，一旦相关事实或情形表明其中一个或多个要素发生了变化，应重新评估是否存在控制。

此外，新准则也涉及某些情况下应将被投资方的一部分作为认定的单独主体，并考虑是否对其具有控制而确定是否合并该部分。

问题 5、与 IAS 31 相比，IFRS 11 的主要变化是什么？

首先，IAS 31 将合营安排分类为共同控制经营 (Jointly controlled operation)、共同控制资产 (Jointly controlled asset) 及共同控制主体 (Jointly controlled entity)，并根据有关安排是否通过一个单独实体执行而确定有关会计处理。如果合营安排是通过一个单独实体执行，该安排便被分类为共同控制主体，在合并财务报表中按权益法核算或按比例合并法合并；反之则分类为共同控制经营或共同控制资产。

IFRS 11 仅将合营安排分类为共同经营 (Joint operation) 及合营投资 (Joint venture)。IASB 认为合营安排应基于合营安排下各方的权利和义务来确定某一合营安排是共同经营还是合营投资，是否存在单独的法律实体不再是作出这一判断的关键因素。

如果合营安排的各方拥有合营安排下的各项资产的直接权利和承担负债的直接义务，而不是仅仅拥有对合营安排下的净资产的权利时，该安排便属于共同经营。IFRS 11 要求共同经营中拥有共同控制的各方，即共同经营者 (Joint operator)，按照适用的国际财务报告准则确认其所占合营安排下的资产、负债、收入和费用的份额。

如果合营安排的各方拥有的仅是合营安排下的净资产的权利，该安排便属于合营投资。基于前述理由，IASB 认为比例合并法不一定能正确反映有关安排下各方拥有的权益的实质，因此，IFRS 11 仅要求合营投资中拥有共同控制的各方，即合营者 (Joint venturer)，采用权益法核算其所占合营安排下的权益的份额，取消了 IAS 31 下比例合并法这一可以选择的会计处理方法。

问题 6、IAS 31 中的共同控制经营、共同控制资产和共同控制主体与 IFRS 11 中的共同经营和合营投资的区别和联系是什么？

IAS 31 下的共同控制经营及共同控制资产等同于 IFRS 11 下的共同经营，但 IAS 31 下的共同控制主体，则可能是 IFRS 11 下的共同经营或合营投资。

问题 7、IFRS 11 是否亦规范了合营安排中不具有共同控制的其他方的会计核算？

确实如此。IFRS 11 实际上规范了合营安排中各方的相关会计核算。之前我们讨论了具有共同控制的各方的核算，对于无共同控制的其他方，其会计核算根据不同情况有不同的规定。

在共同经营中拥有权益的非共同经营者，如果其拥有共同经营中的资产的权利和承担负债的义务，其应采用与共同经营者相同的方式核算其权益，按照适用的国际财务报告准则确认其所占合营安排下的资产、负债、收入和费用的份额。如果非共同经营者并不拥有共同经营中的资产的权利和承担负债的义务，其应按照适用的国际财务报告准则核算其在共同经营中的权益。

至于在合营投资中拥有权益，但不具有共同控制的各方，拥有重大影响的一方在其合并财务报表中应当采用权益法核算其权益，不具有共同控制和重大影响的其他方则应当采用《国际财务报告准则第9号——金融工具》(IFRS 9)或者《国际会计准则第39号——金融工具：确认和计量》(IAS 39)进行核算。

问题 8、合营安排在公司单独财务报表中应如何核算？

在此之前，我们讨论的都是合营安排在合并财务报表中的处理。根据 IFRS 11，共同经营在单独财务报表中的核算方法与合并财务报表相同，即共同经营者在单独财务报表中直接确认其所占的与共同经营相关的资产、负债、收入和费用的份额。

合营者在其单独财务报表中对合营投资的核算方法则与对联营企业和子公司的投资类似，根据 IAS 27 的规定可选择按成本或者按照 IFRS 9 或 IAS 39 进行核算。

问题 9、IASB对IAS 28作了哪些修订？

此前，我们已经指出 IASB 对 IAS 28 仅作了有限的修订，这些修订包括：

首先，对于符合 IFRS 5 划分为持有待售条件的对联营或合营的部分投资，主体应对持有待售部分按 IFRS 5 进行会计处理，而未被划分为持有待售的剩余投资部分应继续采用权益法进行核算，直至持有待售部分被处置，这是因为在处置持有待售部分前，主体仍对联营或合营具有重大影响或共同控制。处置后，如果剩余权益仍构成联营或合营，则继续采用权益法对剩余投资进行会计处理。如果处置后主体所持剩余权益不再分类为联营或合营，则应当采用 IFRS 9 或者 IAS 39 核算。

此外，IAS 28 (2011) 指出，当投资主体对被投资单位从重大影响变为共同控制或共同控制变为重大影响时，不对投资中的剩余权益进行重新计量。

问题 10、IASB新发布的IFRS 12有哪些新增的披露要求？

此前我们曾提及，二十国领导人等方面曾要求改进与表外投资相关的披露。在 IASB 新发布的“1 套 5 项”准则中，IFRS 10、IFRS11 以及 IAS28(2011)中并无披露的相关规定，对在其他主体中权益的披露要求在同时发布的 IFRS 12 中进行了规范。IFRS 12 规范了在子公司、合营安排、联营及未合并的结构性实体（Unconsolidated structured entities）中的权益的披露。

为满足报表使用人更全面、清晰地了解已合并及未合并的被投资方相关风险的需求，除原 IAS 27 的披露要求外，IFRS 12 中规定了以下与合并财务报表相关的披露内容，其中包括：

- 关于报告主体是否控制另一个主体的重大判断和假设（及其变化）；
- 非控制性权益在集团业务活动和现金流量中所享有的权益；
- 对报告主体使用集团资产的能力及清偿集团负债的债务的重大限制的性质和影响；
- 与报告主体在合并的结构性实体中的权益相关的风险的特征及其变化；
- 报告主体在未合并结构性实体中的权益及其相关风险的性质和范围；及
- 不导致丧失控制权的报告主体在子公司权益变化的会计影响。

此外，对持有未合并结构性实体中权益的风险披露要求旨在获得关于主体预期和最大损失的信息，因此要求披露结构性实体的设立目的、规模、经营活动、其如何取得融资等信息。根据 IFRS 12，如果某实体的设计旨在使得表决权或类似权利并非确定谁控制该实体的首要因素（例如，投票权仅与日常行政管理有关，而相关活动是由合同安排主导），那么该实体即为结构性实体。

与 IAS 31 和 IAS 28 相比，IFRS12 新增了关于合营安排及联营的披露要求，其中包括：

- 主体应披露在确定以下事项时所作的重大判断和假设（及这些判断和假设的变更）相关的信息：
 - 主体对某项安排具有共同控制或对某个主体具有重大影响；以及
 - 当安排的架构是通过设立一个单独实体时，合营安排的分类（即，共同经营或合营投资）。
- 报告期内事实和情况发生变化时主体所作的重大判断和假设。

此外，主体还应披露合营投资及联营的财务信息摘要。而相对于联营的披露信息，IFRS12 特别要求额外披露合营投资的现金及现金等价物、某些流动负债及非流动负债、折旧/摊销、利息收入、利息费用以及所得税费用（收入）等信息。

问题 11、IASB新发布“1套5项”准则何时生效，是否有特定的过渡安排？

“1套5项”准则均自2013年1月1日或之后开始的年度期间生效，允许提前采用，若提前采用，须披露这个事实，并同时提前采用“1套5项”准则。

首次采用时的过渡条款的基本原则是追溯调整，但也有例外。如，新旧准则下关于控制与否的判断不变，则无须进行追溯调整；如有变化，则视同一开始即应用新准则，并按IFRS 3（企业合并）处理业务和非业务合并，除非这样做不切实可行。这种情形下，以可行的最早期间的期初作为认定的购买日或处置日，并进行相应的会计处理，对于不改变控制权的非控制权益变化等事项的追溯不应早于相关准则的首次生效日。

需要提醒的是，为鼓励报告主体尽早披露IFRS 12所要求的信息，准则特别说明提早披露部分IFRS 12所要求的信息并不导致必须全面提前采用该准则及其他4项准则。

德勤中国业务的联络详情

北京

德勤华永会计师事务所有限公司
北京分所
中国北京市东长安街1号
东方广场东方经贸城德勤大楼8层
邮政编码：100738
电话：+86 10 8520 7788
传真：+86 10 8518 1218

重庆

德勤咨询(重庆)有限公司
中国重庆市渝中区青年路38号
重庆国贸中心13楼10-12单元
邮政编码：400010
电话：+86 23 6310 6206
传真：+86 23 6310 6170

大连

德勤华永会计师事务所有限公司
大连分所
中国大连市中山路147号
森茂大厦1503室
邮政编码：116011
电话：+86 411 8371 2888
传真：+86 411 8360 3297

广州

德勤华永会计师事务所有限公司
广州分所
中国广州市天河路208号
粤海天河城大厦26楼
邮政编码：510620
电话：+86 20 8396 9228
传真：+86 20 3888 0119 / 0121

杭州

德勤商务咨询(杭州)有限公司
中国杭州市教工路18号
欧美中心企业国际A区605室
邮政编码：310013
电话：+86 571 2811 1900
传真：+86 571 2811 1904

香港特别行政区

德勤·关黄陈方会计师行
香港金钟道88号
太古广场一座35楼
电话：+852 2852 1600
传真：+852 2541 1911

济南

德勤咨询(上海)有限公司
济南办事处
中国济南市泺源大街150号
济南中信广场A座十层1018单元
邮政编码：250011
电话：+86 531 8518 1058
传真：+86 531 8518 1068

澳门特别行政区

德勤·关黄陈方会计师行
澳门殷皇子大马路43-53A号
澳门广场19楼H-N座
电话：+853 2871 2998
传真：+853 2871 3033

南京

德勤华永会计师事务所有限公司
南京分所
中国南京市汉中路89号
金鹰国际商城11层
邮政编码：210029
电话：+86 25 5790 8880
传真：+86 25 8691 8776

上海

德勤华永会计师事务所有限公司
中国上海市延安东路222
外滩中心30楼
邮政编码：200002
电话：+86 21 6141 8888
传真：+86 21 6335 0003

深圳

德勤华永会计师事务所有限公司
深圳分所
中国深圳市深南东路5001
华润大厦13楼
邮政编码：518010
电话：+86 755 8246 3255
传真：+86 755 8246 3186

苏州

德勤商务咨询(上海)有限公司
苏州分公司
中国苏州市工业园区苏华路1号
世纪金融大厦908室
邮政编码：215021
电话：+86 512 6289 1238
传真：+86 512 6762 3338

天津

德勤华永会计师事务所有限公司
天津分所
中国天津市和平区南京路189号
津汇广场写字楼30层
邮政编码：300051
电话：+86 22 2320 6688
传真：+86 22 2320 6699

武汉

德勤咨询(上海)有限公司
武汉办事处
中国武汉市建设大道568号
新世界国贸大38层02号
邮政编码：430022
电话：+86 27 8526 6618
传真：+86 27 8526 7032

厦门

德勤咨询(上海)有限公司
厦门办事处
中国厦门市思明区鹭江路8号
国际银行大厦26楼E单元
邮政编码：361001
电话：+86 592 2107 298
传真：+86 592 2107 259

关于德勤全球

Deloitte (“德勤”) 泛指德勤有限公司 (一家根据英国法律组成的私人的担保有限公司, 以下称“德勤有限公司”), 以及其一家或多家成员所。每一个成员所均为具有独立法律地位的法律实体。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 中有关德勤有限公司及其成员所法律结构的详细描述。

德勤为各行各业的上市及非上市客户提供审计、税务、企业管理咨询及财务咨询服务。德勤成员所网络遍及全球逾 140 个国家, 凭借其世界一流的专业服务能力及对本地市场渊博的知识, 协助客户在全球各地取得商业成功。德勤约 170,000 名专业人士致力于追求卓越, 树立典范。

关于德勤中国

在中国, 我们通过德勤·关黄陈方会计师行和德勤华永会计师事务所有限公司, 以及其下属机构和关联机构提供服务。德勤·关黄陈方会计师行及德勤华永会计师事务所有限公司共同为德勤有限公司的成员所。

德勤中国是中国大陆及港澳地区居领导地位的专业服务机构之一, 共拥有逾 8,000 名员工分布于包括北京、重庆、大连、广州、杭州、香港、济南、澳门、南京、上海、深圳、苏州、天津、武汉和厦门在内的 15 个城市。

早在 1917 年, 我们于上海成立了办事处。我们以全球网络为支持, 为国内企业、跨国公司以及高成长的企业提供全面的审计、税务、企业管理咨询和财务咨询服务。

我们在中国拥有丰富的经验, 并一直为中国会计准则、税制以及本土专业会计师的发展作出重大的贡献。在香港, 我们更为大约三分之一在香港联合交易所上市的公司提供服务。

本文件中所含数据乃一般性信息, 故此, 并不构成德勤有限公司、其任何成员所或相关机构 (统称为“德勤网络”) 提供任何专业建议或服务。在做出任何可能影响自身财务或业务的决策或采取任何相关行动前, 请咨询合资格的专业顾问。任何德勤网络内的机构不对任何方因使用本文件而导致的任何损失承担责任。