

Deloitte.

德勤

2009年1月

IAS Plus 最新资讯。

有关合并的新准则的建议

国际会计准则理事会（IASB）于2008年12月18日发布了《征求意见稿第10号——合并财务报表》（ED 10），建议以新准则取代《国际会计准则第27号——合并财务报表和单独财务报表》（IAS 27）有关合并的要求及《解释公告第12号——合并：特殊目的主体》（SIC 12）的要求。

ED 10是迄今为止IASB合并项目的工作成果，该项目于2003年被纳入IASB的现行工作议程并因全球金融危机和金融稳定讲坛及其他组织的提议而加速进度。

ED 10的征求意见截止日为2009年3月20日。作为一项全面征求意见稿，反馈期竟然只有短短90天。IASB将在征求意见反馈期内召开进一步的圆桌会议，并计划于2009年下半年发布准则终稿。

IASB计划在准则终稿发布后的至少一年之后才强制实施——这表明该准则在2011年会计期间之前生效的可能性很低。

建议概述

ED 10的目标是制定有关合并会计的单一权威指引资料。主要建议为：

- 修订对控制的定义，包括额外的应用指南；以及
- 增加对合并及非合并主体的披露。

IASB修订控制的定义是为了令该定义更加完善，并处理已认识到的IAS 27（关注控制）与SIC 12（关注风险与报酬）之间的不一致。目前，在实务中确定特定主体是否属于IAS 27或SIC 12的范围时存在一定困难，导致两种合并模型间合并指引在应用时不一致和武断的可能性。ED 10旨在消除这些不一致。

虽然在大部分“简单”情况下，本建议对主体是否应当进行合并的评估与现行指引并无差异，但下列情形仍很可能受到影响：

IAS Plus 网站

已有超过七百六十万人次浏览www.iasplus.com网站。我们的目标旨在成为互联网上最全面的国际财务报告信息来源。敬请定期查阅。

国际财务报告准则 全球办公室

全球国际财务报告准则领导人
Ken Wild
kwild@deloitte.co.uk

国际财务报告准则卓越中心

美洲

纽约
Robert Uhl
iasplusamericas@deloitte.com

蒙特利尔
Robert Lefrancois
iasplus@deloitte.ca

亚太地区

香港
Stephen Taylor
iasplus@deloitte.com.hk

墨尔本
Bruce Porter
iasplus@deloitte.com.au

欧洲—非洲

约翰内斯堡
Graeme Berry
iasplus@deloitte.co.za

哥本哈根
Jan Peter Larsen
dk_iasplus@deloitte.dk

伦敦
Veronica Poole
iasplus@deloitte.co.uk

巴黎
Laurence Rivat
iasplus@deloitte.fr

- 特殊目的主体（或，如 ED 10 所定义的“结构性主体”）；
- 缺乏多数表决权时对控制进行评估；以及
- 结合潜在表决权对控制进行评估。

合并项目并未涉及具体合并程序或对所有权权益变动的会计处理，因此，IAS 27（2008 年修订版）中的大部分具体内容将原封不动地纳入新准则。合并项目亦未对哪些主体需要编制合并财务报表提出修订建议。

有关合并的要求一经纳入新准则，将对 IAS 27 进行更名和重编，以仅仅涉及单独财务报表（未对单独财务报表的要求提出修订建议）。

经修订的控制定义

根据建议，控制将被定义为：

当报告主体拥有主导另一主体的活动从而为报告主体产生回报的权力时，则报告主体控制该主体。[ED 10.4，增强强调]。

该定义的主要构成要素（下文将依次进行讨论）包括：（1）主导另一主体活动的权力；以及（2）取得回报的权力。在评估控制时，报告主体需要综合考虑权力和回报以及报告主体如何能够利用其权力影响回报。对控制的评估应在持续基础上进行。

在评估控制时，报告主体需要综合考虑权力和回报以及报告主体如何能够利用其权力影响回报。

主导活动的权力

“主导另一主体活动的权力”将比 IAS 27 中提及的“统驭另一主体的财务和经营政策”的概念范围更广。ED 10 的结论基础指出，统驭一个主体的策略性经营和财务政策的权力只是取得主导其活动的权力的一种途径。其他取得该权力的方式包括拥有表决权、通过合约安排持有期权或可转换工具，或拥有表决权的同时持有期权或可转换工具。

主导活动的权力可以通过报告主体参与建立另一主体的活动、或通过持续影响另一主体活动的决策来取得。例如，如果主体可以参与的活动或交易受其章程约束，该主体可能无需董事会或其他公司治理机构来主导其活动，因为策略性经营和财务决策不可能需要持续作出。但是，对主体的控制权可以通过参与主体的建立来取得。

拥有主导另一主体活动的“权力”并不意味着报告主体必须积极行使该权力。因此，控制的定义更多关注行使控制权的能力，而不是控制权的实际行使。例如，一名持有多数表决权但并未经常行使表决权的消极股东，会因其有权随时选择通过行使表决权来主导被投资方的活动而被认为控制被投资方。

这是新定义的最重要的内容之一，也是可能引发广泛争议的方面。批评者认为 IASB 在应用该原则方面并不一致——征求意见稿有时要求表明主导活动的能力（即期权或可转换工具——请见下文），而在其他情形下，又不要求表明主导权（如，在前段所述的情形中）。

“回报”

建议修订的定义提到为报告主体产生“回报”（而不是现行 IAS 27 定义的报告主体获取“利益”）。这是非常明显的术语变动，以清楚说明新术语旨在包含母公司的积极和消极回报（现行准则中使用的术语“利益”有时被解释为仅包括积极回报）。征求意见稿认为回报不局限于可量化的回报；而是可以通过各种形式由报告主体取得，包括股利、收费、专有技术、成本节约、协同效应等。

“控制”是不能分享的

为支持修订的定义而扩展的应用指南明确，“控制”是不能分享的——在建议的准则范围内只有一方能够控制一个主体，虽然其他主体可能有权保护其在该主体中的权益。

征求意见稿保留了拥有另一主体超过半数以上的表决权将导致拥有主导其活动的权力的假设，同时包括针对报告主体拥有少于多数的表决权以及涉及结构性主体的情况的重大补充指南。

拥有少于多数的表决权

根据建议，如果报告主体拥有比其他主体更多的表决权且该等表决权足以使其能够决定另一主体的策略性经营和财务政策，报告主体便拥有主导另一主体活动的权力（尽管其拥有另一主体少于半数的表决权）。

通过举例，征求意见稿提及报告主体为拥有少于多数表决权的支配股东，同时其他股东广泛分散且未以积极合作的方式组织行使表决权的情况。该指南涉及了“实际”控制的概念，这导致有关IAS 27的争论。

征求意见稿注意到，报告主体还可以通过其他安排拥有主导另一主体活动的权力，这在与修订的准则一并发布的建议的应用指南中详述。ED 10附录B9包括在主体拥有少于（绝对）多数表决权的情况下需要考虑的下列标志清单。

根据建议，即使报告主体拥有另一主体少于半数的表决权，仍可以拥有主导另一主体的活动的权力

未拥有多数表决权时控制的标志

- 1) 报告主体能够支配治理机构，并因此决定策略性经营和财务政策。相关标志的例子为
 - a) 支配主体治理机构成员选举的程序，或取得其他表决权拥有者的委托；及
 - b) 任命成员填补主体治理机构中的空缺席位，直至下届选举。
- 2) 报告主体能够任命、聘请、指定或解聘主体的关键管理人员。
- 3) 报告主体与主体共享资源。例如，主体与报告主体可能具有相同的治理机构成员，或共享关键管理人员或其他人员。
- 4) 报告主体具有主导主体达成对报告主体有利的重大交易的能力。
- 5) 报告主体有获取主体剩余资产的权力，如：
 - a) 通过解散主体而重新主导其资产的使用；或
 - b) 能够根据章程或协议享有主体的资源。

期权和可转换工具

关于潜在表决权，IAS 27关注当前可执行的权力。准则要求，如果产生潜在表决权的期权或可转换工具当前可执行，那么，在评估控制时，潜在表决权通常就应当作为当前表决权处理。

ED 10提出了一个较为基本的要求，即，报告主体应当结合其他相关事实和情况考虑取得通过持有期权或转换选择权实现的表决权的权力是否赋予该主体主导另一主体的活动的权力。当前可执行的这些工具不一定会对控制的评估产生影响。所有当前可执行的工具亦不会自动影响控制的评估。

当前可执行的期权或可转换工具不一定会对控制的评估产生影响。

结构性主体

结构性主体应与ED 10中的“正常”合并情形分开考虑。IASB将“结构性主体”视为与特殊目的主体相类似的主体，后者现在属于SIC 12的范围。虽然IASB打算制定单一的合并会计模型，从而按与对其他主体相同的方式评估对结构性主体控制的能力，IASB认为仍需制定与评估结构性主体相关的额外应用指南。

不论报告主体控制的另一主体是否符合“结构性主体”的定义（请见下文），均不影响所建议的会计处理。但是，如果一个主体被确定为“结构性主体”但未由报告主体所控制，这对披露而言是重要的，因为将适用额外的披露要求（见下页）。

ED 10建议将结构性主体定义为“一个主体，其活动未受限于[准则]第23–29段所述方式主导的范围内”。所提及的段落涉及有关评估主体主导另一主体活动的权力的基本要求。因此，结构性主体被定义为控制不能按典型方式评估的主体，如，通过评估表决权或主体治理机构的控制。

在评估是否存在对这些结构性主体的控制时，征求意见稿提供了额外的考虑因素，强调分享回报的安排以及结构性主体活动相关的决策是需要分析的主要特征。征求意见稿要求在评估是否存在控制时考虑所有的事实和情况，并建议考虑下页所列的因素（该清单并非完整无漏）。

分析结构性主体的控制时需要考虑的因素（该清单并非完整无漏）

- 1) 结构性主体的目的和设计。
- 2) 报告主体源自其参与结构性主体的回报（通常，报告主体取得回报的变动性越大，则其越有可能拥有控制权）。
- 3) 结构性主体的活动，包括主导这些活动的策略性经营及财务政策已预先确定的程度（通常，这些活动是有限的且是预先确定的）。
- 4) 相关安排。
- 5) 报告主体变更限制或预先确定的策略性经营及财务政策的能力。
- 6) 报告主体是否作为其他方的代理人、或其他方作为报告主体的代理人。

披露

ED 10提出了一系列新的披露目标，旨在使报告主体的财务报表使用者能够评价：

- 1) 控制的基础和对相关会计处理的影响；
- 2) 非控制性权益在集团活动中所占的权益；
- 3) 作为子公司所持资产及负债结果的限制的性质和财务影响；以及
- 4) 报告主体参与其未控制的结构性主体的性质及相关风险。

为满足这些目标，详细的披露要求列于应用指南第B30—47段。征求意见稿还包括“总括所有（catch-all）”条款：如果应用指南中的具体披露不符合上述目标，则报告主体就需要披露任何满足这些目标所需的额外信息。

建议的披露范围很广，在征求意见稿中共约 6 页。可以看出，披露是相当繁赘的，特别是与报告主体认为其并未控制但可能无法取得详细信息的结构性主体有关的披露。

代理关系

ED 10提供了评估代理情况下控制的额外指引。代理人代表其他方（“委托人”）行动。虽然代理人可能拥有主导一个主体的活动的权力，但其必须按符合委托人最大利益的方式行动。因此，如果报告主体仅仅作为代理人，则其不能拥有控制权，因为其对主体的权力不能使其从该主体的回报中受益。

代理人能够因其向委托人提供的服务而收取固定费用。但是，如果代理酬劳与业绩相挂钩，就很难区别代理与控制关系。这种情况下，主体将必须决定回报的变动是否与投资者的变动相互可比。

与美国公认会计原则的趋同

ED 10 并非与美国财务会计准则委员会（FASB）的联合项目的一部分。但是，FASB 目前正在审阅其解释公告第 46 号（修订版）下针对可变权益主体的合并准则。FASB 已发布了提议，要求在考虑是否对该等主体实施控制时，应当进行定性和定量评估。虽然整体方法与 ED 10 基本一致，但尚存在某些差异。例如，ED 10 将适用于所有主体，而解释公告第 46 号（修订版）只适用于可变权益主体。

生效日期和过渡性规定

生效日期将于 IASB 批准准则终稿后确定。如本简讯首页所述，该准则预计将不会在 2011 年会计期间前生效。

IASB 承认准则的追溯应用将会花费大额成本并发生重大困难。

因此，IASB 建议：

- 如果首次应用新准则的要求导致报告主体合并其之前未合并的主体，则适用《国际财务报告准则第 3 号——企业合并》（IFRS 3）的要求，认定的购买日为首次应用新准则的日期（除非 IFRS 3 定义的购买日迟于首次应用新准则的日期）；以及
- 如果首次应用新准则的要求导致报告主体不再合并其之前合并的主体，则首次应用新准则的日期将按报告主体丧失对该主体的控制的日期来处理（除非丧失控制日迟于首次应用新准则的日期）。

若需获得有关 Deloitte Touche Tohmatsu 的更多资料，请登录我们的网站 www.deloitte.com。

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 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 150,000 名专业人士致力于追求卓越，树立典范。

德勤的专业人士融合在以恪守诚信、卓越服务、同心协力和融贯东西为本的德勤企业文化中。德勤团队崇尚持续学习、愿意迎接挑战以及注重专业发展。德勤专业人士积极推动企业社会责任，建立公众的信任，为所在的社群带来积极的影响。

Deloitte (“德勤”) 泛指根据瑞士法律组成的社团性质的组织 Deloitte Touche Tohmatsu (“德勤全球”)，以及其一家或多家成员所/公司。每一个成员所/公司均为具有独立法律地位的法律实体。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 中有关德勤全球及其成员所法律结构的详细描述。

本出版物仅包含一般性信息，其并不能构成会计、税务、法律、投资、咨询或其他专业建议或服务。本出版物不能取代此类专业建议或服务，读者不应依赖本资料中的任何信息作为可能影响其自身或者其业务决策的基础。在作出任何可能影响个人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。

虽已尽力确保本出版物中所含信息准确无误，但德勤不对该等资料作出任何保证，且德勤及任何相关实体不因任何人士或实体依赖本出版物所含的信息而承担任何责任。读者应自行承担因信赖本出版物内容而产生的任何风险。

©2009 德勤版权所有 保留一切权力。

由德勤创意工作室（伦敦）设计与编制。28779