

IFRS 聚焦

IASB发布关于投资者与其合营企业或联营企业之间资产出售或投入对IFRS 10和IAS 28(2011)作出的修订

内容

为何发布此类修订?

有关修订引入了哪些变更?

何时采用该等新规定?

本期《IFRS 聚焦》概述了近期对根据《国际财务报告准则第10号——合并财务报表》(IFRS 10)和《国际会计准则第28号——在联营企业和合营企业中的投资》(IAS 28(2011))核算投资者与其合营企业或联营企业之间的资产出售或投入作出的修订。

内容概要

- 在涉及联营企业或合营企业的交易中，利得或损失的确认金额取决于出售或投入的资产是否构成一项业务。
- 当主体：
 - 向合营企业或联营企业出售或投入构成一项业务的资产；或者
 - 丧失对包含一项业务的子公司的控制权，但保留共同控制权或重大影响；该项交易产生的利得或损失应予全额确认。
- 反之，当主体：
 - 向合营企业或联营企业出售或投入不构成一项业务的资产；或者
 - 在涉及联营企业或合营企业的交易中，丧失对不包含一项业务的子公司的控制权，但保留对该公司的共同控制权或重大影响；该项交易产生的利得或损失仅以非关联投资者在合营企业或联营企业中的权益为限进行确认（即，主体在利得或损失中所占的份额应予抵销）。
- 对IFRS 10和IAS 28(2011)的修订应采用未来适用法应用于自2016年1月1日或以后日期开始的年度期间，允许提前采用。

为何发布此类修订?

有关修订解决了IAS 28(2011)和IFRS 10的规定之间存在的冲突。根据IAS 28(2011)，为换取在合营企业或联营企业中的权益而向该合营企业或联营企业出售或投入一项非货币性资产时确认的利得或损失仅限于非关联投资者在该合营企业或联营企业中的权益。与之相反，IFRS 10要求主体在丧失对子公司的控制权（包括将该子公司出售或投入至合营企业或联营企业）时全额确认相关损益。

为解决上述冲突，国际会计准则理事会（IASB）发布了对IFRS 10和IAS 28(2011)的修订。

请参阅以下网站了解更多信息：

www.iasplus.com

www.deloitte.com

有关修订引入了哪些变更？

有关修订规定，在涉及联营企业或合营企业的交易中，主体向合营企业或联营企业出售或投入资产或丧失对子公司的控制权、但同时保留对该公司的共同控制权或重大影响时，相关利得或损失的确认金额取决于上述资产或子公司是否构成《国际财务报告准则第3号——企业合并》（IFRS 3）所定义的业务。如果上述资产或子公司构成一项业务，则相关的利得或损失应予全额确认；如果上述资产或子公司不构成一项业务，则主体在利得或损失中所占的份额应予抵销。

对《国际财务报告准则第10号——合并财务报表》（IFRS 10）的修订

对IFRS 10的修订针对在丧失对子公司的控制权时应全额确认相关利得或损失的一般要求引入了一项豁免规定。

该项豁免规定适用于主体丧失对不包含IFRS 3所定义的业务之子公司的控制权的情况（如果导致主体丧失控制权的交易所涉及的联营企业或合营企业采用权益法进行核算）。

此类交易产生的利得或损失仅以非关联投资者在联营企业或合营企业（作为该项交易的交易对方）中的权益为限计入母公司的损益。上述规定亦适用于之前计入其他综合收益的相关金额，该等金额将在主体此类交易导致丧失对子公司的控制权时被重分类至损益。

此外，如果母公司保留在前子公司中的投资，且该前子公司现为采用权益法核算的联营企业或合营企业，则主体按公允价值对其保留的上述投资进行重新计量时所形成利得或损失，应仅以非关联投资者在该新的联营企业或合营企业中的权益为限计入损益。

观察

有关利得或损失的确认金额仅限于非关联投资者的权益份额的规定，不适用于第三方交易，即使母公司保留其在前子公司中的投资，且该前子公司已成为采用权益法核算的联营企业或合营企业。

对于所涉及的前子公司确实包含一项业务的交易，相关的会计要求保持不变（即，因出售或投入包含一项业务的子公司而形成的利得或损失应予全额确认）。

观察

按上述方法区分各类交易更强调“业务”的定义。因此，对于上述类型的交易，主体应当审慎考虑子公司是否包含IFRS 3所定义的业务。

对《国际会计准则第28号——联营企业和合营企业中的投资》（IAS 28(2011)）的修订

关于“逆流”交易和“顺流”交易产生的利得或损失以及如何部分抵销此类利得或损失的指引已作出修订以使其仅针对涉及不构成IFRS 3所定义的业务之资产的交易。

对于涉及构成一项业务的资产的交易，主体应全额确认相关利得或损失。这与上述对IFRS 10的修订一致。

IAS 28(2011)现时亦规定，在确定出售或投入的资产是否构成一项业务时，主体应考虑该项出售或投入交易是否涉及应作为一项交易进行处理的多项交易。

观察

对IAS 28(2011)的修订亦适用于“逆流”交易。如果合营企业或联营企业向其投资者出售符合IFRS 3所定义的“业务”的资产，且该投资者取得对上述业务的控制权，则该项交易产生的利得或损失应予全额确认（即，投资者在利得或损失中所占的份额不得予以抵销）。根据该项修订，在投资者的财务报表中对涉及一项业务的逆流交易的会计处理方法将与IFRS 3中针对通过分阶段购买实现的企业合并所提供的指引相符。

何时采用该等新规定？

有关修订应采用未来适用法应用于自2016年1月1日或以后日期开始的年度期间内发生的交易，允许提前采用。如果主体提前采用有关修订，则应当披露这一事实。

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

加拿大	Karen Higgins	ifrs@deloitte.ca
拉丁美洲	Fermin del Valle	ifrs-LATCO@deloitte.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	Shariq Barmaky	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	Andreas Barckow	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	Michael Raikhman	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 (“德勤”)泛指德勤有限公司(一家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 150 个国家,凭借其世界一流和高质量专业服务,为客户提供应对最复杂业务挑战所需的深入见解。德勤拥有约 200,000 名专业人士致力于追求卓越,树立典范。

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。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。

© 2014。欲了解更多信息,请联系德勤华永会计师事务所(特殊普通合伙)。

由德勤创意工作室(伦敦)设计与编制。37027A