



iGAAP 聚焦

财务报告

IASB建议对《国际会计准则第28号》作出修订以解答有关投资者如何采用权益法的应用问题

内容

背景

建议修订

生效日期、过渡性规定和 征求意见期

进一步信息

本《iGAAP 聚焦》概述了国际会计准则理事会（IASB）于 2024 年 9 月 19 日发布的征求意见稿（ED）《采用权益法核算》，建议对《国际会计准则第 28 号——在联营企业和合营企业中的投资》进行修订。

- IASB 建议对 IAS 28 作出修订以解答投资者如何对下列各项采用权益法的应用问题：
 - 取得重大影响或共同控制的情况下其所有者权益发生的变动；
 - 保留重大影响或共同控制的情况下其所有者权益发生的变动，包括下列情况导致的变动：
 - » 购买在联营企业或合营企业中的额外所有者权益
 - » 处置在联营企业或合营企业的所有者权益；
 - » 联营企业或合营企业净资产的其他变动导致投资者持有的所有者权益发生变动；
 - 确认投资者的损失份额，包括：
 - » 对于已将其在联营企业或合营企业中的投资减记至零的投资者，如果购买了在联营企业或合营企业中的额外权益，是否须“追补”未确认的损失；
 - » 对于已将其在联营企业或合营企业中的权益减记至零的投资者，是否应分别确认其在联营企业或合营企业的损益及其他综合收益（OCI）中所占的份额；
 - 与联营企业或合营企业的交易；
 - 初始确认联营企业或合营企业时的递延所得税影响；
 - 或有对价；
 - 评估在联营企业或合营企业中的投资的公允价值的下降是否为净投资可能发生减值的客观证据。
- ED 并未建议生效日期 — 这将在 IASB 重新审议时决定。

请参阅以下网站了解更多信息：

www.iasplus.com

www.deloitte.com

• 征求意见稿的征求意见截止期为 2025 年 1 月 20 日。

背景

IAS 28 要求主体在合并财务报表中对在联营企业和合营企业中的投资采用权益法核算。同时也允许主体在单独财务报表中对在子公司、合营企业和联营企业中的投资采用权益法核算。

利益相关方提出了针对在特定情况下如何应用权益法的问题。通过建议修订，IASB 寻求通过确定和应用 IAS 28 中的原则来解决这些应用问题。

建议修订

计量联营企业或合营企业的成本

IAS 28 并未规定投资者应如何计量取得重大影响或共同控制的投资成本 — 例如：

- 是否以公允价值计量原先持有的在联营企业或合营企业中的所有者权益；
- 是否以及如何确认和计量或有对价。

IASB 建议投资者：

- 在取得重大影响或共同控制时，以转移的对价的公允价值，包括原先持有的在联营企业或合营企业中的权益的公允价值，计量联营企业或合营企业的投资成本；
- 将或有对价确认为转移的对价的一部分，并以公允价值计量。后续，投资者应：
 - 对于分类为权益工具的或有对价，不重新计量；
 - 对于其他或有对价，在每个报告日以公允价值计量，公允价值的变动计入当期损益。

保留重大影响或共同控制的情况下，投资者的所有者权益变动

IAS 28 并未规定投资者应如何核算在保留重大影响或共同控制的情况下，因以下情形导致其在联营企业或合营企业中的所有者权益发生的变动：

- 购买在联营企业或合营企业中的额外所有者权益；
- 处置（部分处置）在联营企业或合营企业中的所有者权益；
- 在联营企业或合营企业中的所有者权益的其他变动。

IASB 建议要求：

- 在购买在联营企业或合营企业中的额外所有者权益之日，投资者应：
 - 以转让的对价的公允价值计量取得的新增所有者权益；
 - 将投资者取得的联营企业或合营企业可辨认净资产公允价值的新增份额，调整投资的账面金额；
 - 将两者之间的差额或者作为商誉计入投资的账面金额，或者作为廉价购买产生的利得计入损益。
- 在处置所有者权益之日，投资者应：
 - 按投资的账面金额的比例终止确认其在联营企业或合营企业中的投资的处置部分；
 - 将收到的对价与处置部分金额之间的差额在损益中确认为利得或损失。
- 对于其在联营企业或合营企业中的所有者权益的其他变动，例如，当联营企业或合营企业发行新股或赎回已发行股份时，投资者应：

- 确认投资者所有者权益的增加，视同购买额外所有者权益。在这种情况下，投资者应以联营企业或合营企业因赎回权益工具而导致的净资产变动中投资者所占的份额确定转让的对价的公允价值。
- 确认投资者所有者权益份额的减少，视同处置所有者权益。在这种情况下，投资者应以联营企业或合营企业发行权益工具而导致的净资产的变动中投资者所占的份额确定收到的对价。

确认投资者分担的损失份额

IAS 28:38 要求，如果投资者分担的联营企业或合营企业的损失份额等于或超过其在联营企业或合营企业中的权益，投资者应当停止确认其分担的进一步损失的份额。然而，IAS 28 并未规定投资者已将其在联营企业或合营企业中的投资的账面金额减记至零后，在以下情况的会计处理：

- 当购买额外的所有者权益时，是否应当以“追补”调整的方式通过从额外的所有者权益的成本中扣除这些损失来确认之前未确认的亏损；或
- 是否应当分别确认其在联营企业或合营企业综合收益的各组成部分中的份额。

IASB 建议投资者：

- 在购买额外的所有者权益时，不以通过减少额外的所有者权益的账面金额的“追补”调整方式确认之前未确认的亏损；
- 分别确认并列示其在联营企业或合营企业的损益中的份额和在联营企业或合营企业的 OCI 中的份额。

观察

IASB 决定不就其他相关的应用问题提供建议答案，例如当投资者恢复确认其在联营企业或合营企业利润中的份额时，在损益和 OCI 中确认利润的顺序。IASB 认为，这些问题在实务中并不常见，因此并未纳入此项目所选择的应用问题清单中。

与联营企业或合营企业的交易

当投资者向联营企业或合营企业出售子公司时，存在以下相互冲突的要求：

- IAS 28:28 要求投资者在确认其与联营企业或合营企业之间交易产生的利得和损失时，仅限于与非关联投资者在联营企业或合营企业中的权益相关的部分。
- IFRS 10:25 和 B97-B99 要求全额确认因丧失对子公司控制产生的利得或损失。

因此，IASB 建议要求投资者全额确认与联营企业或合营企业之间“逆流”和“顺流”交易（包括丧失对子公司控制的交易）产生的利得和损失，以解决上述不一致的情况。

观察

2014 年，IASB 发布了 [《投资者与其联营企业或合营企业之间资产的出售或投入（对 IFRS 10 和 IAS 28 的修订）》](#) 对 IAS 28:28 中的要求作出了修订。2014 年的修订明确了当向联营企业或合营企业转让的资产构成业务时全额确认利得或损失；如果转让的资产不构成业务，则仅确认部分利得或损失。未确认的利得或损失从投资成本中扣除。

最终确定 2014 年修订后，IASB 识别出了影响该修订实施的若干实务问题。因此，IASB 在 2015 年 12 月无限期推迟了 2014 年修订的生效日期。

IASB 现建议放弃 2014 年修订，转而建议采用 ED 中所述的方法。IASB 还决定建议对《国际财务报告准则第 10 号》（IFRS 10）作出修订，以删除 2014 年修订引入的要求。

减值迹象（公允价值下降）

IAS 28:41A-41C 描述了表明在联营企业或合营企业中的净投资可能发生减值的各种事项，包括权益工具投资的公允价值发生严重或持续地下跌至低于投资成本。

其中一个应用问题是，投资者是应当通过将公允价值与在联营企业或合营企业中的净投资在报告日的账面金额，还是与初始确认时的投资成本进行比较，来评估该投资公允价值的下降。

IASB 建议：

- 将“下降[...]低于投资成本”替换为“下降[...]低于其账面金额”；
- 删除公允价值的“严重或持续”下跌；
- 在 IAS 28 中增加要求，解释有关投资的公允价值信息可从购买联营企业或合营企业中的额外权益支付的价格或出售部分权益收到的价格或投资的市场报价中观察到。

IASB 还建议重新组织 IAS 28 中与减值有关的要求，使其更易于应用，并使措辞与《国际会计准则第 36 号——资产减值》（IAS 36）中的要求保持一致。

对《国际财务报告准则第 12 号——在其他主体中权益的披露》（IFRS 12）和《国际会计准则第 27 号——单独财务报表》（IAS 27）中的披露要求的建议修订

对于采用权益法核算的投资，IASB 建议对 IFRS 12 作出修订，以要求投资者披露：

- 其他所有者权益的变动产生的利得或损失；
- 其与联营企业或合营企业之间的“顺流”交易产生的利得或损失；
- 有关或有对价安排的信息；
- 投资的期初和期末账面金额之间的调节。

IASB 还建议对 IAS 27 进行修订，以要求母公司 — 如果其在单独财务报表中以权益法核算其在子公司中的投资 — 披露其与子公司之间的“顺流”交易产生的利得或损失。

观察

IAS 27:10 允许母公司在单独财务报表中对在子公司、合营企业和联营企业中的投资采用 IAS 28 中的权益法进行核算。

IASB 建议保持 IAS 27:10 的要求不变，这意味着 ED 中的建议适用于在投资者的单独财务报表中以权益法核算的在子公司中的投资。

对《国际财务报告准则第 19 号——非公共受托责任子公司：披露》（IFRS 19）的建议修订

IASB 建议对 IFRS 19 作出修订，以要求符合条件的子公司披露有关或有对价安排的信息，并披露与其联营企业或合营企业之间的“顺流”交易产生的利得或损失。

同时，IASB 还建议对 IFRS 19 作出修订，以要求在单独财务报表中选择以权益法核算其在子公司中的投资的子公司，披露与这些子公司之间“顺流”交易产生的利得或损失。

生效日期、过渡性规定和征求意见期

ED 并未建议生效日期。生效日期将在 IASB 重新审议时决定。

对于过渡性规定，IASB 建议要求主体：

- 追溯应用确认其与联营企业或合营企业之间所有交易的全部利得或损失的要求；
- 通过在过渡日（通常是首次执行日的上一年度报告期间的开始日）以公允价值确认和计量或有对价来应用或有对价的要求，并相应调整其在联营企业或合营企业中的投资的账面金额；
- 自过渡日起采用未来适用法应用其他要求。

IASB 还建议豁免重述任何额外列报的以前期间。

ED 的征求意见截止期为 2025 年 1 月 20 日。

进一步信息

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

德勤会计研究工具(DART)是汇集会计和财务披露文献的综合在线技术资料库。**载于 DART 的 iGAAP** 让您能够查阅国际财务报告准则(IFRS)各项准则全文，并提供下列内容的链接：

- 就按照 IFRS 准则进行报告提供指引的德勤具权威性的最新 iGAAP 手册；及
- 针对按照 IFRS 会计准则报告的主体的财务报表范例。

此外，iGAAP **《可持续发展报告》** 就鉴于可显著推动主体价值的更广泛的环境、社会和公司治理事项，企业必须考虑的披露要求及相关建议提供指引。

如需申请订阅 DART 的 iGAAP，请点击[此处](#)提出申请并选择 iGAAP 订阅计划。

请点击[此处](#)了解关于 DART 的 iGAAP 的更多信息，包括订阅计划的定价。

主要联系人

全球国际财务报告准则及公司报告领导人

Veronica Poole

ifrglobalofficeuk@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
墨西哥	Kevin Nishimura	mx_ifrs_coe@deloittemx.com
美国	Magnus Orrell	lasplus-us@deloitte.com
	Ignacio Perez	lasplus-us@deloitte.com
亚太地区		
澳大利亚	Anna Crawford	ifrs@deloitte.com.au
中国	Mateusz Lasik	ifrs@deloitte.com.cn
日本	Kazuaki Furuuchi	ifrs@tohmatsumatsu.co.jp
新加坡	Lin Leng Soh	ifrs-sg@deloitte.com
欧洲 – 非洲		
比利时	Thomas Carlier	ifrs-belgium@deloitte.com
丹麦	Søren Nielsen	ifrs@deloitte.dk
法国	Irène Piquin Gable	ifrs@deloitte.fr
德国	Jens Berger	ifrs@deloitte.de
意大利	Massimiliano Semprini	ifrs-it@deloitte.it
卢森堡	Jeremy Pages	ifrs@deloitte.lu
荷兰	Ralph Ter Hoeven	ifrs@deloitte.nl
南非	Nita Ranchod	ifrs@deloitte.co.za
西班牙	José Luis Daroca	ifrs@deloitte.es
瑞典	Fredrik Walmeus	seifrs@deloitte.se
瑞士	Nadine Kusche	ifrsdesk@deloitte.ch
英国	Elizabeth Chrispin	deloitteifrs@deloitte.co.uk

Deloitte.

德勤中国是一家立足本土、连接全球的综合专业性服务机构，由德勤中国的合伙人共同拥有，始终服务于中国改革开放和经济建设的前沿。我们的办公室遍布中国 31 个城市，现有超过 2 万名专业人才，向客户提供审计、税务、咨询等全球领先的一站式专业服务。

我们诚信为本，坚守质量，勇于创新，以卓越的专业能力、丰富的行业洞察和智慧的技术解决方案，助力各行各业的客户与合作伙伴把握机遇，应对挑战，实现世界一流的高质量发展目标。

德勤品牌始于 1845 年，其中文名称“德勤”于 1978 年起用，寓意“敬德修业，业精于勤”。德勤全球专业网络的成员机构遍布 150 多个国家或地区，以“因我不同，成就不凡”为宗旨，为资本市场增强公众信任，为客户转型升级赋能，为人才激活迎接未来的能力，为更繁荣的经济、更公平的社会和可持续的世界开拓前行。

Deloitte（“德勤”）泛指一家或多家德勤有限公司，以及其全球成员所网络和它们的关联机构（统称为“德勤组织”）。德勤有限公司（又称“德勤全球”）及其每一家成员所和它们的关联机构均为具有独立法律地位的法律实体，相互之间不因第三方而承担任何责任或约束对方。德勤有限公司及其每一家成员所和它们的关联机构仅对自身行为承担责任，而对相互的行为不承担任何法律责任。德勤有限公司并不向客户提供服务。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 了解更多信息。

德勤亚太有限公司（一家担保责任有限公司，是境外设立有限责任公司的其中一种形式，成员以其所担保的金额为限对公司承担责任）是德勤有限公司的成员所。德勤亚太有限公司的每一家成员及其关联机构均为具有独立法律地位的法律实体，在亚太地区超过 100 个城市提供专业服务，包括奥克兰、曼谷、北京、班加罗尔、河内、香港、雅加达、吉隆坡、马尼拉、墨尔本、孟买、新德里、大阪、首尔、上海、新加坡、悉尼、台北和东京。

本通讯中所含内容乃一般性信息，任何德勤有限公司、其全球成员所网络或它们的关联机构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，您应咨询合格的专业顾问。

我们并未对本通讯所含信息的准确性或完整性作出任何（明示或暗示）陈述、保证或承诺。任何德勤有限公司、其成员所、关联机构、员工或代理方均不对任何方因使用本通讯而直接或间接导致的任何损失或损害承担责任。

© 2024 德勤·关黄陈方会计师事务所（香港）、德勤·关黄陈方会计师事务所（澳门）、德勤华永会计师事务所（特殊普通合伙）（中国大陆）版权所有 保留一切权利。