

附件1：

《投资性主体：应用合并豁免（征求意见稿）》简介

国际会计准则理事会（以下简称“IASB”）于2014年6月发布了《投资性主体：应用合并豁免——对国际财务报告准则第10号和国际会计准则第28号的修订（征求意见稿）》，征求意见稿截止日期为2014年9月15日。现将征求意见稿简要介绍如下：

一、修订背景

2012年10月，IASB发布了《投资性主体——对国际财务报告准则第10号、第12号，以及国际会计准则第27号的修订》，为符合“投资性主体”定义的主体（如，某些投资基金）提供一项无需遵循《国际财务报告准则第10号——合并财务报表》对子公司进行合并的豁免，此类主体应按照《国际财务报告准则第9号——金融工具》（IFRS 9）或《国际会计准则第39号——金融工具：确认和计量》（IAS 39）以公允价值计量且其变动计入损益计量其在特定子公司中的投资，该修订于2014年1月1日生效。在该修订实施过程中，国际财务报告准则解释委员会收到了关于上述修订的反馈意见，主要涉及编制合并财务报表的豁免、子公司为母公司投资活动提供相关服务和属于非投资性主体的投资方对属于投资性主体的被投资方采用权益法三个方面的问题。

二、主要内容

IASB 建议对《国际财务报告准则第 10 号——合并财务报表》和《国际会计准则第 28 号——在联营企业和合营企业中的投资》中与投资性主体相关的三个问题予以修订。

(一) 编制合并财务报表的豁免

国际财务报告准则第 10 号第 4 (a) 段规定了满足特定条件的母公司对编制合并财务报表予以豁免。其中一个条件是：它最终或任何一个中间层的母公司在编制对外公开的合并财务报表时，需使用并遵守国际财务报告准则。

IASB 认为，之前提出对中间层的母公司的豁免，是因为在国际财务报告准则第 10 号第 4 (a) 段的条件下，集团内中间层的母公司编制合并财务报表具有较高的成本负担。因此，IASB 之前决定的在更高层次的母公司的合并财务报表和中间层的母公司的单独财务报表中的可用的会计信息，再加上在国际财务报告准则 10 条第 4 款的条件，为中间层的母公司的财务报表的使用者已经提供了足够的保障。同时，当一个投资性主体按公允价值计量其在子公司的权益时，按照《国际财务报告准则第 12 号——在其他主体中权益的披露》的规定，以《国际财务报告准则第 7 号——金融工具》和《国际财务报告准则第 13 号——公允价值计量》的规定进行披露。因此，IASB 认为，相关会计信息为投资性主体的子公司（本身也是母公司）在列报财务报表中豁免的存在提供了足够的理由。若删除豁免，这可能导致额外成本

显著增加，而无法产生与之相称的利益。因此，IASB 建议修订国际财务报告准则第 10 号，确认国际财务报告准则第 10 号第 4 段编制合并财务报表中规定的豁免对作为投资性主体子公司的母公司主体仍然有效。

（二）子公司为母公司投资活动提供相关服务

国际财务报告准则第 10 号第 31 段规定，除第 32 段应用的情况外，投资性主体应以公允价值对其投资的子公司进行计量。第 32 段规定，在子公司为投资性主体的投资活动提供相关服务时，投资性主体应将该子公司纳入合并范围。当投资性主体的子公司符合投资性主体的定义，并且为母公司的投资活动提供相关服务时，第 32 段在投资性主体母公司对子公司是采取公允价值计量还是予以合并的表述并不清晰。

IASB 认为，国际财务报告准则第 10 号第 32 段并未明确予以阐释，它没有对投资性主体母公司拥有投资性主体子公司，且该子公司为第三方提供了投资相关服务的情况明确作出规定。因此，IASB 和解释委员会针对投资性主体母公司对投资性主体子公司（该子公司为第三方提供了投资相关服务）的会计处理，考虑了两种替代方法：一是规定投资性主体母公司合并为第三方提供投资相关的服务的投资性主体子公司。在合并中，母子公司会对每一个项目采用统一的会计政策，其中将包括以公允价值计量子公司在控制的被投资方的投资；二是规定投资性主体母公司对投资性主体子公司（该子公司为第三方提供投资相关服务）使用

公允价值法计量。对于上述两种方法，IASB 选择了后者。

IASB 还认为，之前对国际财务报告准则第 10 号中第 32 段的例外，只应用于那些子公司为属于投资性主体的母公司的投资活动提供相关服务，作为投资性主体母公司经营延伸的情况。当为获得协同效应而为第三方提供相同服务时，上述规定并未改变。如果子公司提供与投资相关的服务，而该服务作为投资性主体核心业务的延伸，那么子公司应当符合第 32 段中有限例外的条件。否则，子公司应当根据国际财务报告准则第 10 号中第 31 段以公允价值计量。

(三)属于非投资性主体的投资方对属于投资性主体的被投资方采用权益法

国际财务报告准则第 10 号第 33 段规定，当投资性主体的母公司为非投资性主体时，该母公司不应保持由投资性主体（非投资性主体的子公司）对其在子公司（投资性主体的子公司）的权益采用的公允价值计量，而应当合并集团在集团中的所有子公司。然而，国际会计准则第 28 号并未对属于非投资性主体的投资方采用权益法核算其在属于投资性主体的合营企业或联营企业中的投资做出明确规定。

IASB 及其解释委员会认为，当风险投资机构等投资性主体直接或间接持有一项在联营企业和合营企业中的投资时，投资方应当应用国际会计准则第 28 号中的公允价值计量的选择权，以公允价值计量该项投资。当直接或间接持有一项在联营企业和合

营企业中投资的主体不是投资性主体时，不允许该主体应用公允价值计量的选择权，而应对被投资方采用权益法核算。但考虑到合营企业参与方对合营企业具有共同控制，因此该参与方在采用权益法时，具有获得所需会计信息的能力，以调整属于投资性主体的合营企业合并其子公司的财务报表；而对于联营企业投资方只对联营企业具有重大影响，会计实务中获取相关会计信息比较困难，因此允许联营企业对其在下属子公司中的权益采用的公允价值计量。

二、征求意见的主要问题

问题一：关于编制合并财务报表的豁免。

IASB 建议修订国际财务报告准则第 10 号，确认国际财务报告准则第 10 号第 4 段编制合并财务报表中规定的豁免对作为投资性主体子公司的母公司主体仍然有效，即使投资性主体按照国际财务报告准则第 10 号第 31 段的公允价值对其子公司进行计量。你是否同意该修订？请陈述理由。

问题二：关于子公司为母公司的投资活动提供相关服务。

IASB 建议修订国际财务报告准则第 10 号，以阐释应用第 32 段规定的有限情况。IASB 提出投资性主体对子公司予以合并，而非以公允价值对子公司进行计量的规定，该规定只适用于那些子公司作为投资性主体母公司业务的延伸，而不是自己作为投资性主体的情况。这类子公司的主要目的是为投资性主体的投资活动提供相关支持服务（可能包括为第三方提供的投资相关服务）。

你是否同意该修订？请陈述理由。

问题三：关于投资方为非投资性主体，而被投资方为投资性主体时，投资方对被投资方权益法的采用。

IASB 提出了对国际会计准则第 28 号在投资方对联营企业和合营企业采用权益法时的修订建议：一是联营企业为投资性主体，且投资方为非投资性主体时，规定应当保持联营企业对其在下属子公司中的权益采用的公允价值计量；二是合营企业是投资性主体，且作为其合营方的投资方是非投资性主体时，明确投资方不应保持合营企业对其在子公司中的权益采用的公允价值计量（而是采用与投资方相一致的会计政策，包括合并政策）。你是否同意该修订？请陈述理由。

问题四：你有其他建议吗？