

附件1

国际会计准则理事会 《<国际财务报告准则第10-12号>实施后审议 (意见征询稿)》简介

国际会计准则理事会（以下简称理事会）于2020年12月9日发布了针对《国际财务报告准则第10号——合并财务报表》（以下简称《国际财务报告准则第10号》）、《国际财务报告准则第11号——合营安排》（以下简称《国际财务报告准则第11号》）和《国际财务报告准则第12号——在其他主体中权益的披露》（以下简称《国际财务报告准则第12号》）等三项准则实施后审议的意见征询稿。征求意见截止日期为2021年5月10日。现将意见征询稿简要介绍如下：

一、背景信息

实施后审议是理事会制定和完善国际财务报告准则应循程序的一项必要环节，以帮助理事会评估相关准则对财务报表使用者、编制者和审计师的影响。理事会拟通过实施后审议工作评估以下内容：一是执行相关准则的主体生成的财务报表，是否如实反映其财务状况和经营成果，是否有助于财务报表使用者知悉相关情况后进行经济决策；二是准则执

行是否带来挑战；三是准则中是否存在可能导致执行不一致的领域；四是执行准则相关规定时，或者在使用或审计准则所要求提供的信息时，是否产生未预期的成本。

针对《国际财务报告准则第 10 号》《国际财务报告准则第 11 号》《国际财务报告准则第 12 号》等三项准则的实施后审议分为两个阶段：

（一）实施后审议的第一阶段。

理事会已于 2019 年 9 月至 2020 年 4 月完成了实施后审议的第一阶段，通过审阅相关文件、与利益相关方讨论、研究相关学术论文等文献，识别和评估需要在意见征询稿中进一步检验的问题。理事会实施后审议第一阶段的主要发现如下：

1. 关于《国际财务报告准则第 10 号》

第一阶段的反馈表明，利益相关方认可将控制作为确定合并范围的唯一标准。有些利益相关方认为，执行《国际财务报告准则第 10 号》涉及到重大判断，在某些情形下是有挑战性的。例如，当可获得的信息可能产生不止一种结论，或当主体或其他方不确定某项权利或义务是否存在时，进行判断即存在挑战。

由于结构和安排的形式具有多样化特点，因此理事会未采用定量标准，而是将控制作为确定合并范围的唯一标准，这要求在进行判断前须对所有的法律要求、合同、其他事实

和情况进行全面、定性的评估。理事会认为，使用判断来确定投资方是否对被投资方存在控制，是必要且恰当的。

2. 关于《国际财务报告准则第 11 号》

《国际财务报告准则第 11 号》要求，对合营安排的会计处理应当反映参与方在合营安排中的权益所带来的权利和义务。该要求旨在解决的问题涉及《国际会计准则第 31 号——合营中的权益》第 7(b)段中将合营安排认定为合营企业的两项标准，它被理事会认为有碍于对合营安排的高质量报告。利益相关方不反对《国际财务报告准则第 11 号》的相关要求，但有些利益相关方对准则中部分规定有所担忧，主要涉及特定情形下合营安排的分类、对共同经营的会计处理要求等。

3. 关于《国际财务报告准则第 12 号》

在第一阶段，利益相关方对《国际财务报告准则第 12 号》的反馈意见很少。有些利益相关方建议增加信息披露要求，但有些利益相关方则认为部分信息披露要求过高。

(二) 实施后审议的第二阶段。

在第二阶段，理事会将综合考虑对本意见征询稿的反馈意见、与利益相关方的讨论情况、执行准则对财务报告影响的相关研究（包括学术论文）等，以确定未来的工作计划。理事会可能据此在其议程中增加准则制定项目和/或研究项目，但也可能决定不采取行动。

在决定是否增加准则制定项目时，理事会将评估以下内容：一是对特定交易或活动的报告是否存在缺陷；二是审议的相关事项对财务报表使用者的重要性；三是可能受影响的主体类型；四是反馈意见所涉及的事项是否具有普遍性或严重性。

二、征求意见的主要问题

(一) 关于反馈意见者的信息。

问题 1: 为了解各利益相关方群体是否有相似的观点，理事会希望了解：

(a) 您在财务报告方面的主要角色是什么？您是财务报表使用者、财务报表编制者、审计师、监管者、准则制定者还是学术专家？您代表某一专业会计机构吗？如果您是财务报表使用者，那么您属于何种类型，例如，您是卖方分析师、买方分析师、信用评级分析师、债务人或债权人，还是资产或投资组合管理者？

(b) 您所在的主要国家或地区和行业。例如，如果您是财务报表的使用者，那么您关注或投资于哪些地区？请说明您对问题 2 至问题 10 的回复是否与您所在的主要国家或地区和行业无关。

(二) 关于《国际财务报告准则第 10 号》的问题。

1. 关于投资方对被投资方的权力

问题 2(a): 根据您的经验：

(1) 应用《国际财务报告准则第 10 号》第 10 段至 14 段和第 B11 段至 B13 段,能够在多大程度上使投资方识别被投资方的相关活动?

(2) 识别被投资方的相关活动是否在某些情形下存在挑战,这些情形出现的频率如何?在这些情形下,还有哪些因素与识别被投资方的相关活动有关?

问题 2(b): 根据您的经验:

(1) 应用《国际财务报告准则第 10 号》第 B26 段至 B33 段,在多大程度上能够使投资方确定其所享有的权利是否为保护性权利?

(2) 应用《国际财务报告准则第 10 号》第 B22 段至 B24 段,在多大程度上能够使投资方确定其所享有的权利(包括潜在表决权)是否不具有或不再具有实质性?

问题 2(c): 根据您的经验:

(1) 在其他股权分散的情形下,应用《国际财务报告准则第 10 号》第 B41 段至 B46 段,将在多大程度上能够使不持有多数表决权的投资方对其是否已获得(或丧失)主导被投资方相关活动的实际能力进行恰当评估?

(2) 问题 2(c)(1)中所描述的投资方需进行评估的情形,其出现的频率如何?

(3) 获取评估所需信息的成本是否重大?

2. 关于权力和回报的关联

问题 3(a): 根据您的经验:

(1) 应用《国际财务报告准则第 10 号》第 B60 段 (以及应用指南第 B62 段至 B72 段), 将在多大程度上使投资方能够确定决策者是主要责任人还是代理人?

(2) 是否存在确定代理关系时存在挑战的情形? 如果是, 请描述在这些情形下确定代理关系所存在的具体挑战。

(3) 这些情形发生的频率如何?

问题 3(b): 根据您的经验:

(1) 应用《国际财务报告准则第 10 号》第 B73 段至 B75 段, 将在多大程度上能够使投资方评估当其他方作为实质代理人行事时, 控制是否存在 (即, 当各方之间缺少合同安排时)?

(2) 问题 3(b)(1)中所描述的投资方需进行评估的情形, 其出现的频率如何?

(3) 请描述会导致投资方需进行上述评估的情形。

3. 关于投资性主体

问题 4(a): 根据您的经验:

(1) 应用《国际财务报告准则第 10 号》第 27 段中的定义, 以及第 28 段中的投资性主体典型特征, 将在多大程度上导致结果具有一致性? 如果您发现结果不一致, 请进行描述并解释具体情形。

(2) 您认为, 上述定义和对典型特征的描述将在多大

程度上导致分类结果无法相关地、如实地反映投资性主体的实质？例如，对投资性主体的定义和典型特征的描述是否包括了（或排除了）您认为应排除的（或应包括的）投资性主体类型？请解释原因。

问题 4(b): 根据您的经验:

(1) 要求投资性主体对它同为投资性主体的子公司的投资以公允价值进行计量，是否会带来信息缺失？若有，请提供所缺失的有用信息的细节，并解释为何您认为这些信息是有用的。

(2) 除《国际财务报告准则第 10 号》第 32 段中所规定的标准，是否还有其他标准与投资性主体合并豁免的应用范围相关？

4. 关于会计处理

问题 5(a): 根据您的经验:

(1) 以下交易、事件或情况出现的频率如何:

① 使投资方和被投资方之间的关系发生转变（例如，由母公司转变为共同经营方）；

② 在《国际财务报告准则第 11 号》中未予解决。

(2) 主体如何对使投资方和被投资方之间关系发生转变的交易、事件或情况进行会计处理？

(3) 在导致控制权丧失的交易、事件或情况中，以公允价值对剩余权益进行重新计量是否能够提供具有相关性

的信息？如果不能，请解释原因，并描述相关的交易、事件或情况。

问题 5(b): 根据您的经验:

(1) 主体如何对投资方取得对不构成业务的子公司的控制权（其中，是否构成业务依据《国际财务报告准则第 3 号——企业合并》中的定义）进行会计处理？投资方是否确认不归属于母公司权益的非控制性权益？

(2) 这些交易发生的频率如何？

(三) 关于《国际财务报告准则第 11 号》的问题。

1. 关于《国际财务报告准则第 11 号》范围以外的合作安排

问题 6: 根据您的经验:

(a) 由于参与方不具有共同控制，而未能满足《国际财务报告准则第 11 号》中所定义“合营安排”的合作安排的普遍性如何？请对这些合作安排的特征进行描述，包括它们是否通过单独法律主体而构造。

(b) 应用国际财务报告准则的主体如何对这些合作安排进行会计处理？这些会计处理方式是否能够如实反映该安排？为什么？

2. 关于合营安排的分类

问题 7: 根据您的经验:

(a) 合营安排的参与方在确定合营安排的分类时，在法

律形式和合同安排之外还需考虑其他事实和情况的情形，其频率如何？

(b) 应用《国际财务报告准则第 11 号》第 B29 段至 B32 段，在多大程度上能够使投资方基于“其他事实和情况”来确定合营安排的分类？是否有其他因素可能与该分类相关，但未被包括在第 B29 段至 B32 段中？

3. 关于共同经营的会计处理

问题 8: 根据您的经验：

(a) 应用《国际财务报告准则第 11 号》中的相关规定，将在多大程度上能够使共同经营方相关地、如实地报告其资产、负债、收入和费用？

(b) 是否在某些情形下共同经营方无法进行上述报告？如果是，请描述这些情形，并解释为什么不能相关地、如实地反映共同经营的资产、负债、收入和费用。

(四) 关于《国际财务报告准则第 12 号》的问题。

问题 9: 根据您的经验：

(a) 《国际财务报告准则第 12 号》的披露要求能够在多大程度上帮助主体实现该准则的目标，特别是满足其引入的新要求（例如，对每个重要的合营企业或联营企业披露概要信息的要求）？

(b) 《国际财务报告准则第 12 号》的披露要求能否帮助主体确定为实现该准则的目标所必需的信息详尽程度，以使

得有用信息既不因纳入过多细节而被掩盖，也不因汇总不同特征项目而被隐藏？

(c) 是否有《国际财务报告准则第 12 号》未规定、但对实现该准则目标有用的额外信息？如有，请解释原因以及这些信息是如何被使用的。请对这些信息的披露方式提出建议。

(d) 《国际财务报告准则第 12 号》是否要求提供了对实现该准则目标无用的信息？如有，请指出您认为不必要的信息，说明为何它是不必要的，以及该准则的哪些要求导致要提供这些信息。

(五) 关于其他主题的问题。

问题 10: 对于本意见征询稿中未涉及的主题，包括由于《国际财务报告准则第 10 号》《国际财务报告准则第 11 号》《国际财务报告准则第 12 号》与其他准则之间的相互作用而导致的，您认为是否有与本次实施后审议相关的主题？如果有，请解释该主题，并阐述您的理由。