

US GAAP 与 IFRS 之比较：合并范围-致同研究之 US GAAP 系列(二十六)

合并财务报表的目的是将合并集团视为单一经济主体，列报母公司及其所有子公司的经营成果以及财务状况。

IFRS 10 使用单一控制模式，当投资方通过参与被投资方而承担或享有可变回报，并且有能力运用其对被投资方的权力影响其回报时，投资方控制被投资方（IFRS 10.5 和 6）。U.S. GAAP 提供了两种合并模式：一种针对可变利益主体，另一种针对其他主体（有时被称为表决权主体）。在一个法人主体中持有直接或间接（明确或隐含）可变利益的报告主体，在考虑其他合并指引之前，需确定 ASC 810-10 中“可变利益主体”中的指引是否适用于该法人主体。如果主体不是可变利益主体，U.S. GAAP 下通常将适用表决权合并模式。相对于 IFRS 下的控制概念，这两种模式均聚焦于控制性财务利益（ASC 810-10-15-10 和 15-14）。

合并范围

IFRS	U.S. GAAP
相关指引： IAS 27; IFRS10、12 和 13	相关指引： ASC 480、805、810-10、946; SEC 规则 S-X, 条款 5-04
简介	
<p>IFRS 10 的目标是为它控制一个或多个主体的主体制定列报和编制合并财务报表的原则。为达到该目标，IFRS 10:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 要求控制一个或多个子公司的母公司列报合并财务报表 • 定义“控制”原则，并将其作为合并的基础 • 明确如何应用“控制”原则以确定投资方是否控制被投资方 • 明确编制合并财务报表的会计处理规定 • 定义投资性主体，并明确投资性主体对特 	<p>合并财务报表的目的是将合并集团视为单一经济主体（ASC 810-10-10-1），列报母公司及其所有子公司的经营成果以及财务状况。</p> <p>母公司应合并它拥有控制性财务利益的所有主体，除非控制权不归属于多数权益持有方（例如，如果子公司在进行法定重组或破产）（ASC 810-10-15-8 和 15-10）。非控制性权利可能阻止持有超过 50%有表决权股份的所有者或通过表决权拥有多数罢免权的有限合伙人拥有控制性财务利益（ASC 810-10-15-10; ASC 810-10-25-2 至 25-14）。</p>

IFRS	U.S. GAAP
定子公司合并的豁免	
合并模式	
<p>IFRS 10 使用单一控制模式，而无论被投资方的性质。当投资方通过参与被投资方而承担或享有可变回报，并且有能力运用其对被投资方的权力影响其回报时，投资方控制被投资方（IFRS 10.5 和 6）。</p> <p>仅当投资方具有下述所有控制的要素时，投资方控制被投资方（IFRS 10.7）：</p> <ul style="list-style-type: none"> • 对被投资方的权力 • 因涉入被投资方而承担或享有可变回报的风险或权利 • 有能力运用对被投资方的权力影响投资方的回报金额 	<p>U.S. GAAP 提供了两种合并模式：一种针对可变利益主体，另一种针对其他主体（有时被称为表决权主体）。在一个法人主体中持有直接或间接（明确或隐含）可变利益的报告主体，在考虑其他合并指引之前，需确定 ASC 810-10 中“可变利益主体”小节中的指引是否适用于该法人主体。如果主体不是可变利益主体，U.S. GAAP 下通常将适用表决权合并模式。相对于 IFRS 下的控制概念，这两种模式均聚焦于控制性财务利益（ASC 810-10-15-10 和 15-14）。</p> <p>可变利益主体</p> <p>对某些主体应用多数表决权或罢免权模式不能识别出具有控制性财务利益的一方，因为控制性财务利益可以通过不涉及表决权或罢免权的安排获得（ASC 810-10-05-8）。此类主体称为可变利益主体（VIE）。</p>
<p>对被投资方的权力</p> <p>投资方必须具有对被投资方的权力。当投资方享有现时权利，使其目前有能力主导对被投资方回报存在重大影响的相关活动时，则该投资方对被投资方拥有权力。此类活动被称为相关活动（IFRS 10 B14）。在对权力作出评估时，仅考虑实质性权利（IFRS 10.B22-.B25）。要成为实质性权利，持有人必须具有行使该权利的现实能力。纯粹保护性的权利不会产生 IFRS 10 规定的权力。保护性权利旨在保护其持有人的利益，但不会给予相关方对被投资方的权力（IFRS 10.B26-.B28）。</p> <p>投资方评价以下所有因素，以确定其是否具有对被投资方的权力（IFRS 10.B10）：</p> <ul style="list-style-type: none"> • 相关活动 • 决定相关活动的方式 • 投资方和其他各方拥有的关于被投资方的权利 <p>投资方必须考虑被投资方的目的和设计以评价这些因素（IFRS 10.B5）。</p> <p>相关活动</p> <p>当投资方具有现时能力主导对被投资方回报存在重大影响的相关活动时，则该投资方具有对被投资方的权力（IFRS 10.10）。根据</p>	<p>可变利益主体模式</p> <p>在 VIE 中持有可变利益的报告主体应评估其是否拥有控制性财务利益，从而是否是该 VIE 的主要受益人。可变利益是将承担该 VIE 的部分预期损失或获得该 VIE 的部分预期剩余回报的合同性、所有权、或其他经济上的利益。VIE 中的可变利益随着 VIE 净资产（不包括可变利益）公允价值的变动而变动。（ASC 810-10-05 “可变利益”、及 ASC 810-10-55-16 至 55-41、及 ASC 术语表“可变利益”）。</p> <p>如果报告主体同时具有以下两个特征，它应被视为拥有控制性财务利益，因而是该 VIE 的主要受益人（ASC 810-10-25-38A）：</p> <ul style="list-style-type: none"> • 主导对 VIE 经济业绩产生最重大影响的活动的权力 • 承担对 VIE 可能重大的损失的义务或获得对 VIE 可能重大的利益的权利 <p>VIE 的首要受益人应合并该 VIE。但不论报告主体是否合并 VIE，在 VIE 中拥有可变利益的报告主体应披露其对 VIE 的涉入情况。</p> <p>ASC 810-10 中的确认和计量规定不适用于投资公司、按行业惯例遵循 ASC 946 中指引的房地产基金以及具有类似投资公司属性的主体（ASC 810-10-65-2）。</p>

IFRS	U.S. GAAP
<p>被投资方的目的和设计，相关活动可能包括（但不局限于）经营和筹资活动（IFRS 10.B11）。</p> <p><i>不具有表决权或类似权利的权力</i></p> <p>被投资方的设计可使表决权或类似权利不是决定谁控制被投资方的决定性因素。例如，在某些主体中，与行政管理工作和相关活动有关的表决权由合同安排主导。IFRS 12 将此类主体称为结构化主体，并要求披露在未合并结构化主体中权益的风险性质。</p>	<p><i>表决权模式</i></p> <p>根据表决权模式，对于除有限合伙以外的法人主体，控制性财务利益的一般条件是拥有多数表决权——一个主体直接或间接拥有另一主体超过 50% 发行在外的有表决权股份（ASC 810-10-15-8）。对于有限合伙，控制性财务利益的一般条件是通过表决权拥有该有限合伙的多数罢免权（ASC 810-10-15-8A）。与 IFRS 不同，表决权模式不要求考虑潜在表决权。</p>
<p><i>委托人与代理人</i></p> <p>当具有决策权的投资方（决策者）评估它是否控制被投资方时，应确定自身是委托人还是代理人。当代理人行使受委托的决策权时，代理人并不控制被投资方，并因此不应合并被投资方（IFRS 10.17 和 18）。投资方应确定另一主体是否担任投资方的代理人，在这种情况下，委托给代理人的决策权应视同由投资方直接持有（IFRS 10.B58 和 B59）。</p> <p>在确定决策者是担任委托人还是代理人时，需要运用判断。然而，如果单独一方拥有无条件罢免决策者的实质性权利，则决策者是代理人（IFRS 10.B61）。</p>	<p><i>委托人与代理人</i></p> <p>根据表决权模式，在合并指引中无委托人与代理人的明确概念。可变利益主体模式就评估向决策者支付报酬的安排是否表明决策者是担任纯粹的受托人提供了指引。</p> <p>除非某一方（包括关联方和实际代理人）能够行使实质性罢免（解雇）或参与权利，否则不考虑此类权利（ASC 810-10-25-38C）。</p>
<p><i>与其他方的关系</i></p> <p>在评估控制时，投资方必须考虑与其他各方关系的性质，并确定这些其他各方的行为是否代表投资方（实质代理人）。以下是实质代理人的示例（IFRS 10.B73-.B75）：</p> <ul style="list-style-type: none"> • 投资方的关联方 • 因投资方的捐助或贷款获得被投资方权益的一方 • 同意在未经投资方批准的情况下不出售、转让或抵押其在被投资方中权益的一方 • 在没有来自投资方次级财务支持的情况下无法为其经营融资的一方 • 大部分治理委员会成员或关键管理人员与投资方相同的被投资方 • 与被投资方有紧密业务关系的一方 	<p><i>与其他方的关系</i></p> <p>就确定报告主体是否某个 VIE 的主要受益人而言，拥有可变利益的报告主体应将其关联方在同一 VIE 中持有的可变利益作为其自身的利益来处理（ASC 810-10-25-42）。术语“关联方”包括在 ASC 850 中确定的关联方、以及担任可变利益持有人的实际代理人或实际委托人的某些其他各方（ASC 810-10-25-43 和 25-44）。</p>
<p>对特定资产的控制</p>	
<p>通常在被投资方层面评估控制。IFRS 10 包</p>	<p>如果特定资产实质上是特定负债或特定其他利益</p>

IFRS	U.S. GAAP
<p>含关于特定情况的指引，在此类特定情况下，仅将被投资方的一部分作为单独主体进行合并是适当的（通常称为“单独主体”）。一般而言，仅当“单独主体”的所有资产、负债和权益与被投资方整体隔离时，该指引才适用。然后通过识别出对回报有重大影响的活动，并评价如何主导这些活动，以评估投资方是否拥有对“单独主体”的权力，从而确定合并“单独主体”的决定（IFRS 10.B76-.B79）。</p>	<p>（“单独主体”）的唯一支付来源，在 VIE 的特定资产中拥有可变利益的报告主体应将 VIE 的一部分作为单独的 VIE 进行处理，前提是该法人主体已被确定为 VIE（ASC 810-10-25-58）。</p>

来源：致同美国公认会计原则实务指引系列

《致同美国公认会计原则实务指引：公允价值计量指引、债务和权益交易会计处理指引》（中英文对照） ISBN 978-7-5095-4509-6/F 3651

《致同美国公认会计原则实务指引：收入确认指引-探讨复杂的收入确认》（中英文对照） ISBN 978-7-5095-5407-4/F 4374

《致同美国公认会计原则实务指引：美国公认会计原则与国际财务报告准则之比较》（中英文对照） ISBN 978-7-5095-6751-7/F 5432

注：致同 US GAAP 系列强调了某些重要的 US GAAP 和 IFRS 的要求以及这两套准则之间的主要相似和差异之处。比较内容仅作为指引，并不包含所有内容。如果读者需要 IFRS 和 US GAAP 的要求、以及 SEC 条例、规则和实践的完整详情，应参阅相关准则、条例、规则和实践的全文。未征得具体专业意见之前，不应依据本系列专题所述内容采取或不采取任何行动。



www.grantthornton.cn

© 2017 致同会计师事务所（特殊普通合伙）。版权所有。

“Grant Thornton（致同）”是指 Grant Thornton 成员所在提供审计、税务和咨询服务时所使用的品牌，并按语境的要求可指一家或多家成员所。致同会计师事务所（特殊普通合伙）是 Grant Thornton International Ltd (GTIL, 致同国际) 的成员所。GTIL (致同国际) 与各成员所并非全球合伙关系。GTIL (致同国际) 和各成员所是独立的法律实体。服务由各成员所提供。GTIL (致同国际) 不向客户提供服务。GTIL (致同国际) 与各成员所并非彼此的代理，彼此间不存在任何义务，也不为彼此的行为或疏漏承担任何责任。