

德勤

IFRS 聚焦

国际会计准则理事会发布有关合营安排的新准则

内容

- [新准则](#)
- [共同控制](#)
- [共同经营和合营企业](#)
- [共同经营与合营企业之间的区分](#)
- [单独财务报表](#)
- [披露](#)
- [生效日期和过渡性规定](#)

内容概要

- IFRS 11 将合营安排划分为共同经营（将现行共同控制资产和共同控制经营的概念相结合）或合营企业（等同于现行共同控制主体的概念）。
 - 共同经营是具有共同控制的各方拥有资产的权利和承担负债的义务的合营安排。
 - 合营企业是具有共同控制的各方拥有净资产的权利的合营安排。
- IFRS 11 要求采用权益法核算合营企业中的权益，而比例合并法已被删除。
- 应基于合营安排下各方的权利和义务来确定某一合营安排是共同经营还是合营企业，是否存在单独的法律实体不是作出判断的关键因素。
- 过渡性规定将取决于有关权益如何按照 IAS 31 进行分类。
- IFRS 11 自 2013 年 1 月 1 日起生效，在特定情况下允许提前采用。

新准则

国际会计准则理事会（IASB）于 2011 年 5 月 12 日发布了《国际财务报告准则第 11 号——合营安排》（IFRS 11），IFRS 11 取代了《国际会计准则第 31 号——合营中的权益》（IAS 31）和《解释公告第 13 号——共同控制主体：合营者的非货币性投入》（SIC-13）。在发布 IFRS 11 的同时，IASB 还发布了：

- 《国际财务报告准则第 10 号——合并财务报表》（IFRS 10）（请参见对此作进一步探讨的单独的《IFRS 聚焦》简讯）；
- 《国际财务报告准则第 12 号——在其他主体中权益的披露》（IFRS 12）（请参见对此作进一步探讨的单独的《IFRS 聚焦》简讯）；
- 《国际会计准则第 27 号——单独财务报表》（IAS 27，2011 年修订版），根据 IFRS 10 的发布作出相应修订，但保留了针对单独财务报表的现行指引；以及
- 《国际会计准则第 28 号——联营和合营企业中的投资》（IAS 28，2011 年修订版），基于 IFRS 10 和 IFRS 11 的发布作出相应修订。

上述“一套 5 项”准则每一项均对自 2013 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度期间生效，允许提前采用，前提是必须同时提前采用该“一套 5 项”准则的每一项。但是，允许在主体未实际提前采用 IFRS 12 的规定（从而尚未采用其他 4 项准则）的情况下，将 IFRS

更多有用的资讯请参阅以下网站：

www.iasplus.com

www.deloitte.com

12 的披露要求纳入其财务报表。

共同控制

IFRS 11 中合营安排的定义为“两方或两方以上拥有共同控制的安排”，并明确仅当“针对相关活动的决策要求需经共同控制该安排的各方全体一致同意”时，才存在共同控制。

观察

共同控制的概念包括两方以上的控制，但不包括需要多于一个参与方组合的同意才能作出决策的情况。IFRS 11 提供了以下示例说明这一点：

假设某一安排涉及3方：A持有该安排50%的表决权，而B和C分别持有25%的表决权。A、B和C之间的合同安排规定，针对相关活动的决策须经至少75%的表决权通过。即使A能够否决任何决策，其并不能够控制该项安排，因为任何决策均需获得B或C的同意才能通过。在本例中，A、B和C共同控制该项安排。然而，有多于一个参与方组合能够达到75%的表决权（即，A和B或A和C的组合）。在这种情况下，为符合各方之间的合营安排的定义，该合同安排需要列明针对安排相关活动的决策要求哪个参与方组合的全体一致同意。

共同经营和合营企业

新准则定义了两种类型的合营安排：*共同经营*和*合营企业*。该两类合营安排通过合营安排涉及各方的权利和义务进行区分。在共同经营中，合营安排涉及的各方（称为“共同经营者”）拥有合营安排资产的权利和承担负债的义务；相反，在合营企业中，安排涉及的各方（称为“合营者”）拥有合营安排净资产的权利。

IFRS 11 要求共同经营者按照适用的国际财务报告准则确认其所占的资产、负债、收入和费用的份额，而合营者则应当按照《国际会计准则第 28 号——联营和合营企业中的投资》（IAS 28，2011 年修订版）采用权益法核算其权益。IAS 31 包含的采用比例合并法的选择不予保留。

观察

IAS 28 所详述的权益法核算机制并未发生改变，并且共同经营的会计处理与针对共同控制经营和共同控制资产的现行处理方法一致。

IFRS 11 适用于在合营安排中拥有权益的所有各方，而不仅仅是那些拥有共同控制的各方。因此，在共同经营中拥有权益的所有各方均应确认其所占的该权益产生的资产、负债、收入和费用份额。但是，合营企业中权益的核算将取决于涉及的一方是否拥有共同控制。对合营企业拥有共同控制或重大影响的一方应当采用权益法核算其权益；而不具有共同控制的一方则应当应用《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》（IFRS 9）（或者《国际会计准则第 39 号——金融工具：确认和计量》（IAS 39），如适用）。而且，采用 IFRS 11 将要求合营安排涉及的所有各方评价该安排是否符合共同经营或合营企业的定义。

共同经营与合营企业之间的区分

单独实体的存在是某一合营安排被视为合营企业的必要条件，但非充分条件。

若不存在单独实体，IFRS 11 明确合营安排涉及的各方拥有针对合营安排资产和负债的直接权利和义务，则该安排将被划分为共同经营。对于拥有单独实体的合营安排，其可能被视为或不被视为共同经营，在确定合营涉及的各方是否拥有合营安排净资产的权利时，应当考虑所有相关的事实和情况。

观察

这是对IAS 31的要求作出的一项重大变更，原IAS 31将单独法律实体的设立视为确定是否存在共同控制主体的关键因素。

IFRS 11 就认定合营企业时需考虑的因素提供了指引。

单独实体的法律形式

通过单独实体开展的合营安排可能规定，作为投资者，安排涉及的各方须承担无限责任。这表明该项合营安排是共同经营。但是，规定所涉及各方承担有限责任的合营安排不一定表明该安排是合营企业，因为合同安排的条款及其他事实和情况均可能影响各方是否具有有限责任。

合同安排的条款

合营安排涉及的各方之间的合同安排可能与实体的法律形式存在抵触。例如，各方可能拥有合营安排资产的直接权利及承担负债的直接义务，尽管实体的法律形式通常保护投资者避免承担其负债的直接义务。如果各方之间的合同安排规定，安排涉及的所有各方均对第三方的索赔承担直接责任、或者根据各方相应的业绩制定分享收入和分摊费用的机制，则可能属于这种情况。

其他事实和情况

当使用单独实体并且合同安排的条款并未表明该合营安排是共同经营时，各方在确定该安排的类型时应考虑任何其他相关的事实和情况，例如，如果设立单独实体以持有合营安排的资产和负债，并且合营安排涉及的各方均承诺购买该安排的全部产出，则这表明该项安排是共同经营，因为各方有权取得合营安排资产所产生的全部经济利益。此外，如果各方必须为合营安排负债的清偿提供资金，因为该安排完全依赖于所涉及的各方以产生现金流量，这亦表明该项安排是共同经营。但是，如果合营安排能够向第三方出售其产出，因为该合营安排将承担需求、存货和信用风险，则这将表明该合营安排是合营企业。

观察

对于之前满足IAS 31中共同控制主体定义的投资，按照IFRS 11将可能成为共同经营。此外，对于因不具有共同控制而原本按照IFRS 9（或IAS 39，如适用）核算共同经营中权益的投资者，采用IFRS 11将对其造成影响，因为该投资者将必须直接确认其所占的与共同经营相关的资产、负债、收入和费用的份额。

单独财务报表

共同经营在单独财务报表中的核算方式与合并财务报表中的核算方式相同（即，投资者直接确认其所占的与共同经营相关的资产、负债、收入和费用的份额）。

合营企业的核算方式则与联营企业和子公司中的投资类似，在合营者的单独财务报表中根据 IAS 27 允许的方式按成本或 IFRS 9（或 IAS 39，如适用）核算。

披露

IFRS 12 规定了有关主体涉入合营安排的披露要求。有关该主题的进一步信息请参见阐述 IFRS 12 的《IFRS 聚焦》简讯。

生效日期和过渡性规定

IFRS 11 对自 2013 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度期间生效，允许提前采用（前提是必须同时提前采用 IFRS 10、IFRS 12、IAS 27(2011)和 IAS 28(2011)）。如果采用 IFRS 11 要求对会计处理作出变更，则变更的影响应在最早列报期间的期初计算，并且应重述比较期间。

采用 IFRS 11 将要求在两种情况下调整财务报表：

采用前	采用后	在最早列报期间期初的会计处理
IAS 31 采用权益法核算的共同控制主体	IFRS 11 共同经营	<ul style="list-style-type: none">• 终止确认权益法核算的投资；• 确认共同经营所产生的资产（包括商誉，如有）和负债；• 如果已确认的净资产金额超过已终止确认的权益法核算投资的账面金额，超额部分应抵减所存在的商誉，而任何余下的超额部分应抵减留存收益；以及• 如果已确认的净资产金额小于已终止确认的权益法核算投资的账面金额，其差额应抵减留存收益。
IAS 31 采用比例合并法核算的共同控制主体	IFRS 11 合营企业	<ul style="list-style-type: none">• 终止确认资产（包括商誉，如有）和负债；• 按已终止确认的净资产的账面金额确认权益法核算的投资；以及• 执行减值测试并确认减值损失（如有），所确认的减值损失应作为留存收益的调整。

主要联系人

国际财务报告准则全球办公室

全球国际财务报告准则领导人 — 客户与市场战略

Joel Osness

ifrsglobalofficeuk@deloitte.co.uk

全球国际财务报告准则领导人 — 专业技术

Veronica Poole

ifrsglobalofficeuk@deloitte.co.uk

全球国际财务报告准则通讯领导人

Randall Sogoloff

ifrsglobalofficeuk@deloitte.co.uk

国际财务报告准则卓越中心

美洲

加拿大

拉丁美洲

美国

Robert Lefrancois

Fermin del Valle

Robert Uhl

iasplus@deloitte.ca

iasplus-LATCO@deloitte.com

iasplusamericas@deloitte.com

亚太地区

澳大利亚

中国

日本

新加坡

Bruce Porter

Stephen Taylor

Shinya Iwasaki

Shariq Barmaky

iasplus@deloitte.com.au

iasplus@deloitte.com.hk

iasplus-tokyo@tohmatu.co.jp

iasplus-sg@deloitte.com

欧洲—非洲

比利时

丹麦

法国

德国

卢森堡

荷兰

俄罗斯

南非

西班牙

英国

Laurent Boxus

Jan Peter Larsen

Laurence Rivat

Andreas Barckow

Eddy Termaten

Ralph ter Hoeven

Michael Raikhman

Graeme Berry

Cleber Custodio

Elizabeth Chrispin

BEIFRSBelgium@deloitte.com

dk_iasplus@deloitte.dk

iasplus@deloitte.fr

iasplus@deloitte.co.de

luiasplus@deloitte.lu

iasplus@deloitte.nl

iasplus@deloitte.ru

iasplus@deloitte.co.za

iasplus@deloitte.es

iasplus@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。

Deloitte (“德勤”)是一个品牌,在这个品牌下,具独立法律地位的全球各地成员所属下数以万计的德勤专业人士联合向经筛选的客户提供**审计**、**企业管理咨询**、**财务咨询**、**风险管理**及**税务**服务。这些事务所均为根据英国法律组成的私人担保有限公司德勤有限公司的成员。每一个成员所在其所在的特定地区提供服务并遵守当地的国家法律及专业规则。德勤有限公司并不参与向客户提供服务。德勤有限公司及其每一个成员所乃独立及独特的法律实体,相互之间不因对方而承担任何责任。德勤有限公司及其每一个成员所仅对其自身作为或遗漏承担责任,而对相互的行为或遗漏不承担任何法律责任。德勤有限公司的每一个成员所的结构各自根据其所在国家法律、法规、惯例及其他因素而制定,并且可以在其经营所在地透过从属机构、关联机构及/或其他实体提供专业服务。

本文件中所含数据乃一般性信息,故此,并不构成德勤有限公司、德勤全球服务有限公司、德勤全球服务控股有限公司、德勤全球社团组织、其任何成员所或上述其关联机构(统称为“德勤网络”)提供任何会计、商业、财务、投资、法律、税务或其它专业建议或服务。本文件不能代替此等专业建议或服务,读者亦不应依赖本文件中的信息作为可能影响自身财务或业务决策的基础。在做出任何可能影响自身财务或业务的决策或采取任何相关行动前,请咨询合格的专业顾问。

任何德勤网络内的机构不对任何方因使用本文件而导致的任何损失承担责任。

©2011 德勤版权所有 保留一切权利。

由德勤创意工作室(伦敦)设计与编制。11326A