

合营企业不再使用比例合并



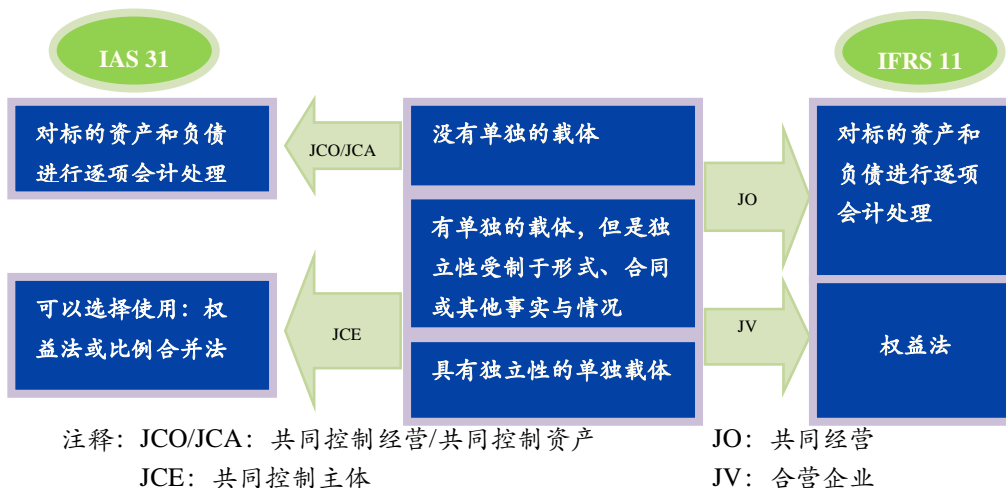
摘要：

- 对合营安排的分类取决于各方是否对标的资产/负债享有权利或承担义务
- 合营企业的权益法核算
- 新要求自2013年1月1日或以后日期开始的年度期间生效

《国际财务报告准则第11号——合营安排》(IFRS 11)修改了合营企业(现在称为合营安排)的会计处理。国际会计准则理事会于2011年5月12日将其作为一套新的合并及相关准则的一部分予以颁布,并取代了现行的关于子公司的规定。本要闻仅对IFRS 11及对《国际会计准则第28号(2011)——对联营及合营企业的投资》(IAS 28(2011))的修改进行讨论。

从《国际会计准则第31号——合营中的权益》(IAS 31)到IFRS 11

下图说明了现有的IAS 31和新的IFRS 11在合营安排分类及会计处理模型间的不同之处:



我们即将发表的刊物《First Impression: IFRS 11 Joint Arrangements》将提供关于新要求的更多详情,并讨论一些潜在的应用问题。阁下如欲索取此刊物,请与毕马威联系。

简单地说，IFRS 11 有两点更新。

- 首先，它从 IAS 31 共同控制主体中分离了那些尽管有单独载体，但在某些情况下独立性无效的情形。在 IAS 31 中，这些安排被大致视为共同控制资产/经营，而现在被称为合营经营。
- 其次，IAS 31 中规定的共同控制主体，现在被称为合营企业，不再享有采用权益法或比例合并法对其进行

会计处理的自由选择权，现在必须采用权益法。

主要影响

与《国际会计准则第 28 号(2008)——对联营的投资》(IAS 28 (2008))、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) 相比，其主要变化及相关的潜在影响归纳如下：

与 IAS 28 (2008)、IAS 31 和 SIC-13 相比的主要变化	潜在影响
合营安排的结构不再是决定会计处理的主要因素	<p>虽然 IAS 31 与 IFRS 11 相比，在原则上有所改变，我们认为实务中，多数（并非全部）在 IAS 31 下认定的共同控制主体将被划分为 IFRS 11 下的合营企业。</p> <p>尽管将有相对很少的合营安排被重新分类，但是在 IFRS 11 过渡期间，所有的合营安排都需要被重新评估。由于合营安排的分类要求对结构、法律形式、合同安排和其他事实及情况进行确认和评估，这在实务中预期将会成为需要仔细考量的一个判断领域。</p>
对合营企业进行会计处理的唯一方法	<p>从比例合并法到权益法的转换将会影响企业财务报表的所有项目，主要是减少收入、总资产和总负债。如果合营企业是盈利的且需纳税的主体，则这种转换也将减少税前利润，因为合营安排的所得税费用将不再包含在所得税项目中。</p> <p>停止使用比例合并法也可能产生其他相应会计影响。例如，当合营者对合营企业的资产或者负债进行套期（比如对合营企业债务的利率风险进行套期），一旦权益法被采用则不能使用套期会计的处理方法。类似地，合营者的利息支出将不能资本化计入合营企业的资产中。</p> <p>根据我们的经验，这种变化预期将颇为广泛，因为现时大约一半的企业使用比例合并法而另外一半使用权益法来对共同控制主体进行会计处理。</p> <p>对于这种转换的结果，企业可能需要：</p> <ul style="list-style-type: none">• 考虑对现有合同的影响，如对债务协议和薪酬安排，及绩效考核的影响，以及• 将这种转换的预期影响告知股东和其他利益相关者，包括管理分析员的预期。

IFRS 11 的主要要求

范围

合营安排是两方或多方通过约定拥有共同控制的一种安排，例如合同约定分享对某一安排的控制。《国际财务报告准则第 10 号——合并财务报表》（IFRS 10）（参见我们的刊物《国际财务报告准则要闻：合并：一种新的单一控制模型》）对控制进行了定义。相关经济活动（例如那些能显著影响安排回报的经济活动）的决策必须经共同分享控制的各方一致同意，才存在共同控制。

IFRS 11 并未对共同控制安排的总体定义进行实质性改变，尽管控制的定义因 IFRS 10 发生改变，因此间接引起共同控制的定义也发生改变。总体上，我们认为在 IAS 31 下被认定为合营企业的约定在 IFRS 11 中将被认定为合营安排，反之亦然。

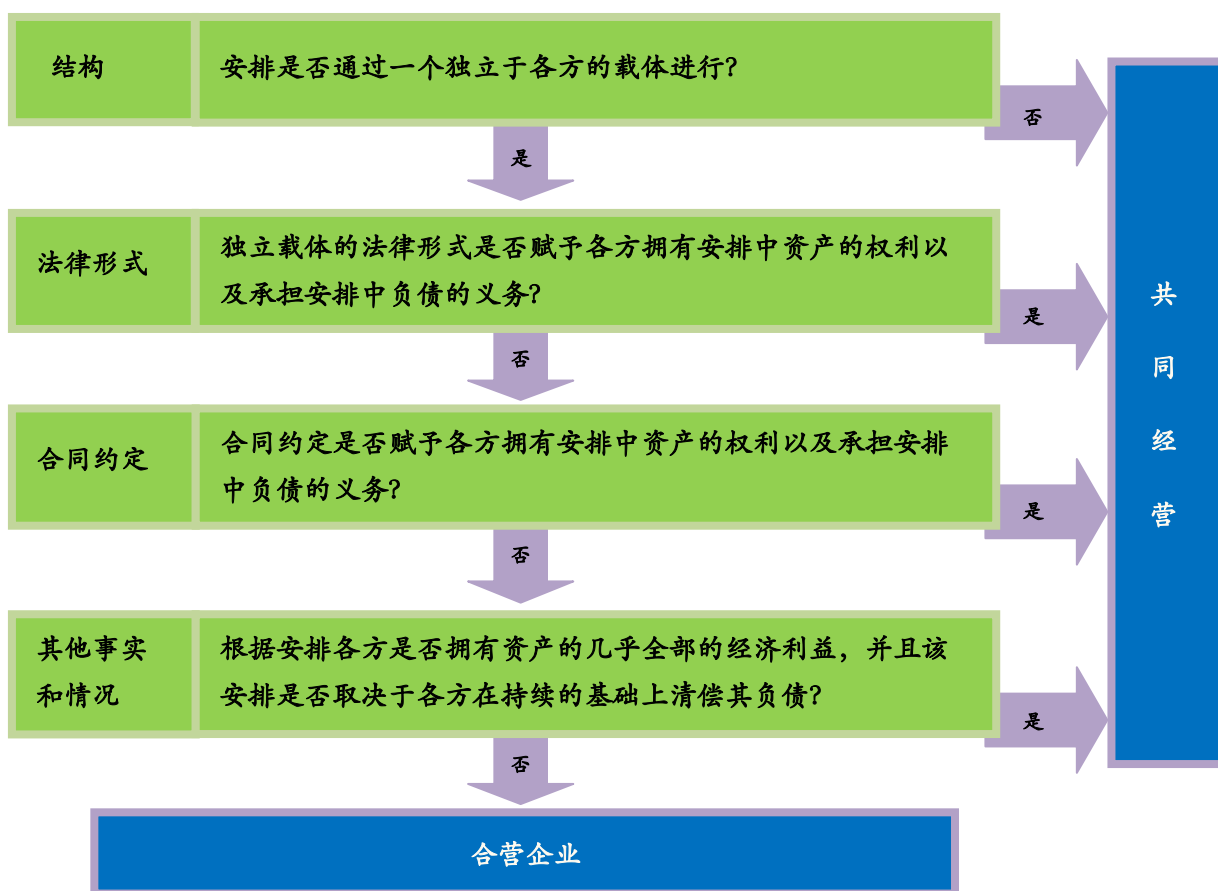
安排的种类

在确定存在共同控制后，合营安排被分为两种类型，且各有其单独的会计处理模式。

- 共同经营是共同控制方，即共同经营者，根据安排拥有对资产的权利以及对负债的义务。
- 合营企业是共同控制方，即合营者，根据安排享有对净资产的权利。

判断安排类型以及后续的会计处理的关键在于安排的各方拥有的权利和承担的义务。

一个主体通过考虑合营安排的结构、法律形式、合同约定及其他事实和情况来决定其类型。IFRS 11 中有关分类的规定列示在下面的流程图中。



安排的会计处理

下表列示了合营安排各方的会计处理模式。对于享有共同控制的各方（如共同经

营者或合营者）以及参与合营安排但不享有共同控制的各方（如其他方），会计处理是不同的。

	合并财务报表	单独财务报表
共同经营者	确认各自的资产、负债及交易，包括与其他经营者共同发生的份额	
共同经营的其他方	<p>如果其享有对资产的权利和对负债的义务，则确认各自的资产、负债和交易，包括与其他经营者共同发生的份额。</p> <p>否则，应根据具体情况，采用适用于此种权益的 IFRS 对共同经营进行会计处理，例如 IAS 28 (2011) 或《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》（IFRS 9）/《国际会计准则第 39 号——金融工具：确认和计量》（IAS 39）。</p>	
合营者	按照 IAS 28 (2011) 的权益法进行会计处理	选择成本法或 IFRS 9/IAS 39 规定的方法进行会计处理
合营企业的其他方	如果存在重大影响，则采用 IAS 28 (2011) 规定的权益法，否则采用 IFRS 9/IAS 39 规定的方法进行会计处理	如果存在重大影响，则可以选择成本法或 IFRS 9/IAS 39 规定的方法进行会计处理，否则只可以采用 IFRS 9/IAS 39 规定的方法进行会计处理

权益法适用范围的受限源自于 IAS 28 (2008) 和 IAS 31 的下述两种例外情况。

- 如果合营者是母公司，且根据 IFRS 10 的规定免于编制合并财务报表；或者合营者是满足特定要求的中间公司，那么其可以选择不编制合并财务报表，因此也无需采用权益法。相关要求包括该主体并未上市，且未准备上市；其股东不反对不编制合并财务报表；并且有一个更高层级的母公司按照 IFRS 编制可供公开使用的财务报表。
- 如果合营者是风险投资机构或者类似主体，那么其可以选择按照 IFRS 9/IAS 39 中规定的以公允价值计量且其变动计入损益的金融资产来计量其在合营企业的投资。

对 IAS 28 (2011) 的修改

对 IAS 28 (2011) 进行了有限的修改。

- **持有待售的合营及联营企业。**《国际财务报告准则第 5 号——持有待售的非流动资产和终止经营》适用于满足被划分为持有待售条件的对合营或联营企业的投资或者部分投资。对于未被划分为持有待售的剩余投资部分，直至处置完持有待售部分之前，该主体采用权益法对其进行会计处理。处置之后，如果剩余权益仍为合营或联营企业的，则仍使用权益法对剩余权益进行会计处理。
- **在合营及联营企业中持有权益的变化。**之前，IAS 28 (2008) 和 IAS 31 明确指出在所有情况下，重大影响和共同控制的终止将引起对剩余权益进行重新计量，即使重

大影响被共同控制所替代，反之亦然。IAS 28 (2011)现行的要求是在这种情形下，投资中的剩余权益不需进行重新计量。

自 2013 年 1 月 1 日或以以后日期开始的年度期间生效

IFRS 11 和 IAS 28 (2011)自 2013 年 1 月 1 日或以以后日期开始的年度期间生效。如果同时采用整套合并准则，则允许提前采用。鼓励企业在生效日期之前按照《国际财务报告准则第 12 号——其他主体中的权益披露》(IFRS 12) 的要求披露信息，但是此种提前披露并不要求企业采用 IFRS 12 的全部规定或其他新的准则。

IAS 28 (2011) 采用追溯调整法。IFRS 11 亦采用追溯调整法，但存在一些特定的过渡性调整要求，旨在简化追溯调整，详见下文。

合并财务报表

合营企业：比例合并法转为权益法

主体将按比例合并的净资产价值(包括分配的商誉)计入列报最早期间期初的投资余额。投资的期初余额按照 IAS 28 (2011) 和《国际会计准则第 36 号——资产减值》的相关规定进行减值测试；减值损失作为列报最早期间期初未分配利润年初余额的调整。

如果投资的余额为负数，则主体仅在对净负债承担法定或推定义务时才确认相应的负债。如果无需确认相关负债，则对列报最早期间的期初未分配利润的年初余额进行调整。

共同经营：权益法转为对标的资产/负债的会计处理

主体基于其之前采用权益法确认的金额及其在合同安排中的参与份额确定其享有的单项资产及负债（包括商誉）的份额。

确认的净资产与终止确认的投资之间的任何差额，在列报最早期间的期初，冲减共同经营的商誉（如果确认的净资产超过终止确认的投资）或未分配利润（如果商誉不足冲减或确认的净资产少于终止确认的投资）。这些差异可能是由已确认但未分配的减值损失引起，或由于主体对采用权益法下确认的所有标的资产和负债享有不同的份额引起。

单独财务报表

共同经营：由按 IFRS 9/IAS 39 或按成本法核算转为对标的资产/负债进行会计处理

主体终止确认按照成本法或 IFRS 9/IAS 39 的规定确认的投资，并且根据合并财务报表中从权益法转为对标的资产/负债的会计处理的转换要求，确定其在共同经营中对标的资产和负债的权益（如上所述）。

任何差异在列报最早期间的期初作为对未分配利润的调整。

新的合并准则体系

下图列示了五个新的或者修订的准则及其各自的适用范围。

	会计处理	披露要求	单独财务报表
子公司	IFRS 10	IFRS 12	IAS 27 (2011)
联营企业	IAS 28 (2011)		
合营企业			
共同经营	IFRS 11		IFRS 11
未纳入合并范围的 结构化企业	一般为 IFRS 9/ IAS 39		IFRS 12

我们的刊物《国际财务报告准则要闻：合并：一种新的单一控制模型》对 IFRS 10 进行了简要介绍，《国际财务报告准则要闻：对其他主体中所享有权益的更多披露》对 IFRS 12 进行了简要介绍。

© 2011 毕马威 IFRG 是一家英国有限责任公司。版权所有，不得转载。

毕马威国际财务报告小组是毕马威 IFRG 的一部分。

刊物名称：国际财务报告准则要闻

刊物编号：2011 年第 15 期

出版日期：二零一一年五月

毕马威的名称、标识和“cutting through complexity”均属于瑞士实体——毕马威国际合作组织（“毕马威国际”）的注册商标。毕马威独立成员所网络中的成员与毕马威国际相关联。毕马威国际不提供任何客户服务。成员所与第三方的约定对毕马威国际或任何其他成员所均不具有任何约束力；而毕马威国际对任何成员所也不具有任何上述约束力。

所载资料仅供一般参考用，并非针对任何个人或团体的个别情况而提供。虽然本所已致力提供准确和及时的资料，但本所不能保证这些资料在阁下收取时或日后仍然准确。任何人士不应在没有详细考虑相关的情况及获取适当的专业意见下依据所载资料行事。

国际财务报告准则要闻由毕马威 IFRG 编制，中文译稿由毕马威会计师事务所提供。

阁下如欲进一步了解有关本期国际财务报告准则要闻的其他详情，欢迎与毕马威联系。