

# 國際財務報告準則第11號——合營安排

## 目 錄

	起始段落
目 標 .....	1
實現目標 .....	2
範 圍 .....	3
合營安排 .....	4
共同控制 .....	7
合營安排的類型 .....	14
合營安排參與方的財務報表 .....	20
共同經營 .....	20
合營企業 .....	24
單獨財務報表 .....	26
附 錄 .....	
附錄一 術語表 .....	
附錄二 應用指南 .....	
附錄三 生效日期、過渡性規定和其他國際財務報告準則的撤銷 .....	

# 國際財務報告準則第11號

## ——合營安排

### 目 標

1 本準則的目標是，確定在受共同控制的安排（即合營安排）中擁有權益的主體編製財務報告的原則。

### 實現目標

2 為實現第 1 段提出的目標，本準則規定了“共同控制”的定義，規定作為合營安排參與方的主體根據對其權利和義務的評估確定所涉入合營安排的類型，並根據該合營安排類型對其權利和義務進行會計處理。

### 範 圍

3 本準則適用於作為合營安排參與方的所有主體。

### 合營安排

4 合營安排是一項由兩個或兩個以上的參與方共同控制的安排。

5 合營安排具有以下特徵：

- (1) 參與方受到該合同安排的約束（參見 B2 段至 B4 段）。
- (2) 該合同安排賦予兩個或兩個以上的參與方共同控制該安排（參見第 7 段至第 13 段）。

6 合營安排不是共同經營，就是合營企業。

## 共同控制

**7** 共同控制，按合同約定分享對一項安排的控制，並且該安排的相關活動必須經分享控制的參與方一致同意後才能決策。

**8** 作為一項安排參與方的主體應評估該合同安排是否使所有參與方或一組參與方集體控制該安排。如果所有參與方或一組參與方必須一致行動才能決定對該安排的回報產生重大影響的活動（即相關活動），則他們集體控制該安排。

**9** 一旦確定了所有參與方或一組參與方集體控制一項安排，當且僅當相關活動的決策要求集體控制該安排的參與方一致同意時，共同控制才存在。

**10** 在合營安排中，任何一個參與方都不能夠單獨控制該安排。對一項安排享有共同控制的任何一方均能夠阻止其他參與方或一組參與方控制該安排。

**11** 即使並非所有參與方對一項安排享有共同控制，該安排也可能 是合營安排。本準則對共同控制合營安排的參與方（共同經營方或合營方）與參與但不享有共同控制合營安排的參與方進行了區分。

**12** 主體對所有參與方或一組參與方是否共同控制一項安排進行評估時，需要運用判斷。主體進行評估時應考慮所有事實和情況（參見 B5 段至 B11 段）。

**13** 如果事實和情況發生變化，主體應重新評估其是否對該安排享有共同控制。

## 合營安排的類型

**14** 主體應確定其所涉入合營安排的類型。將合營安排分類為共同經營或合營企業，取決於安排參與方的權利和義務。

**15** 共同經營，這樣一種合營安排：共同控制該安排的參與方享有與該安排相關的資產的權利，並承擔與該安排相關的負債的義務。這些參與方被稱為共同經營方。

**16** 合營企業，共同控制該安排的參與方對該安排的淨資產享有權利的合營安排。這些參與方被稱為合營方。

**17** 主體在評估合營安排是共同經營還是合營企業時，需要運用判斷。主體應根據其源於安排的權利和義務確定其所涉入合營安排的類型。主體評估其權利和義務時，應當考慮安排的結構和法律形式、合同安排參與方認可的條款以及其他相關的事實和情況(參見 B12 段至 B33 段)。

**18** 主體有時會受到框架協議的約束，該協議規定了主體從事一項或多項活動需遵守的一般合同條款。該框架協議可能規定，參與方為處理構成協議組成部分的特定活動應設立不同的合營安排。即使這些合營安排與同一框架協議相關聯，如果參與方在從事框架協議涉及的不同活動中享有不同的權利和義務，那麼，這些合營安排的類型也會有所差異。因此，當參與方從事同一框架協議中的不同活動時，共同經營和合營企業可能同時存在。

**19** 如果事實和情況有所改變，主體應重新評估其所涉入合營安排的類型是否發生變化。

## 合營安排參與方的財務報表

### 共同經營

**20** 共同經營方應確認與其在共同經營中權益相關的：

- (1) 資產，包括共同持有資產的份額；
- (2) 負債，包括共同承擔負債的份額；
- (3) 出售其在共同經營產出中的份額獲得的收入；

- (4) 共同經營因出售產出所獲得收入的份額；以及
- (5) 費用，包括共同發生的費用的份額。

**21** 共同經營方應根據適用於相關資產、負債、收入和費用的國際財務報告準則，對與其在共同經營中的權益相關的資產、負債、收入和費用進行會計處理。

**21A** 當主體取得一項在共同經營中的權益且該共同經營的活動構成符合《國際財務報告準則第 3 號——企業合併》定義的業務時，主體應當在按照第 20 段確定的份額內，適用《國際財務報告準則第 3 號》和其他國際財務報告準則中關於企業合併的會計處理的、與本準則的指南不衝突的所有原則，並按照上述與企業合併相關的準則的規定進行信息披露。這項規定適用於取得在共同經營中的初始權益和額外權益且該共同經營的活動構成業務的情況。針對取得在此類共同經營中的權益的會計處理具體列示在 B33A 段至 B33D 段。

**22** 主體與其作為共同經營方的共同經營之間交易(例如，出售、投出或購買資產)的會計處理由 B34 段至 B37 段規範。

**23** 如果在安排中不享有共同控制的參與方享有共同經營相關資產的權利，並承擔共同相關負債的義務，該參與方也應按照第 20 段至第 22 段對其在該安排中的權益進行會計處理。如果在共同經營中不享有共同控制的參與方不享有共同經營相關資產的權利，也不承擔共同經營相關負債的義務，該參與方應按照適用的國際財務報告準則對其在共同經營中的權益進行會計處理。

### 合營企業

**24** 合營方應將其在合營企業中的權益確認為投資，並按照《國際會計準則第 28 號——對聯營企業和合營企業的投資》採用權益法對該項投資進行會計處理，除該主體按照該準則的規定豁免應用權益法。

**25** 參與合營企業但對其不享有共同控制的參與方應按照《國際財務報告準則第 9 號——金融工具》對其在安排中的權益進行會計處理，除非該參與方對合營企業具有重大影響，在這種情況下，主體應按照《國際會計準則第 28 號》（2011 年修訂）進行會計處理。

## 單獨財務報表

**26** 在單獨財務報表中，共同經營方或合營方應：

- (1) 按照第 20 段至第 22 段對其在共同經營中的權益進行會計處理；
- (2) 按照《國際會計準則第 27 號——單獨財務報表》第 10 段對其在合營企業中的權益進行會計處理。

**27** 在單獨財務報表中，參與合營安排但對其不享有共同控制的參與方應：

- (1) 按照第 23 段對其在共同經營中的權益進行會計處理；
- (2) 按照《國際財務報告準則第 9 號》對其在合營企業中的權益進行會計處理，除非該主體對合營企業具有重大影響，在這種情況下，主體應適用《國際會計準則第 27 號》（2011 年修訂）第 10 段。

## 附 錄

### 附錄一 術語表

本附錄是本準則的組成部分。

合營安排	一項由兩個或兩個以上的參與方 <b>共同控制</b> 的安排。
共同控制	按合同約定分享對一項安排的控制，並且該安排的相關活動必須經分享控制的參與方一致同意後才能決策。
共同經營	這樣一種合營安排：共同控制該安排的參與方享有與該安排相關的資產的權利，並承擔與該安排相關的負債的義務。
共同經營方	對共同經營享有共同控制的參與方。
合營企業	<b>共同控制</b> 該安排的參與方對該安排的淨資產享有權利的合營安排。
合營方	對合營企業享有共同控制的參與方。
合營安排參與方	參與合營安排的主體，無論該主體是否 <b>共同控制</b> 該安排。
單獨主體	具有單獨可辨認的財務結構的主體，包括單獨的法律主體或由法規認可的主體，無論這些主體是否具有法人資格。

以下術語已在《國際會計準則第 27 號》（2011 年修訂）、《國際會計準則第 28 號》（2011 年修訂）或《國際財務報告準則第 10 號——合併財務報表》中予以定義，這些術語在本準則使用時的含義與

上述準則的定義相同：

- 對被投資方的控制
- 權益法
- 權力
- 保護性權利
- 相關活動
- 單獨財務報表
- 重大影響

## 附錄二 應用指南

本附錄是本準則的組成部分，規範了第1段至第27段的應用，並且同本準則其他部分具有同等效力。

**B1** 本附錄中的例子描述的是假設情況。儘管這些例子的某些方面可能實際存在，但是在應用《國際財務報告準則第11號》時需要評估特定情形下所有事實和情況。

### 合營安排

#### 合同安排（第5段）

**B2** 合同安排可從幾個方面證實。可執行的合同安排經常是（但並不總是）以書面的，通常採取合同形式或記錄各方之間討論的書面文件形式。法定機制本身或與參與方之間的合同相結合，也能產生可執行的安排。

**B3** 當合營安排通過單獨主體構造時（B19段至B33段），該合同安排或其中的某些方面，在一些情況下將包含在該單獨主體的章程或細則中。

**B4** 合同安排設定了一些條款，以約束參與方參與的該安排的活動。合同安排一般涉及以下事項：

- (1) 合營安排的目的、活動和期限。
- (2) 合營安排的董事會或類似治理機構的成員的任命方式。
- (3) 決策程序：需要參與方決策的事項，參與方的表決權，對這些事項所要求的支持程度。合同安排中體現的決策程序形成了對該安排的共同控制（參見B5段至B11段）。
- (4) 要求參與方提供的資本或其他投入。
- (5) 參與方分享或分擔與合營安排相關的資產、負債、收入、費用或損益的方式。

## 共同控制（第 7 段至第 13 段）

**B5** 主體在評估其是否對一項安排享有共同控制時，首先應評估所有參與方或一組參與方是否控制該安排。《國際財務報告準則第 10 號》定義了控制的概念，也適用於確定所有參與方或一組參與方是否因涉入安排而承擔或享有可變回報，並且有能力運用其對安排的權力影響回報金額。當所有參與方或一組參與方（被集體考慮）被一致認為有能力主導對安排的回報產生重大影響的活動（即相關活動）時，這些參與方集體控制了該安排。

**B6** 主體在確定所有參與方或一組參與方集體控制該安排後，應評估其是否對該安排享有共同控制。當且僅當相關活動的決策要求集體控制該安排的參與方一致同意時才存在共同控制。評估該安排是被所有參與方或一組參與方共同控制，還是被某一參與方單獨控制，需要進行判斷。

**B7** 有時，在合同安排中規定的決策程序也可能暗含共同控制。例如，假定兩方建立一項安排，在該安排中雙方各享有 50% 的表決權。雙方的合同安排指明，對相關活動作出決策至少需要 51% 的表決權。在這種情況下，意味著雙方同意其對該安排享有共同控制，因為如果沒有雙方的同意，無法就相關活動作出決策。

**B8** 在其他情況下，合同安排規定了就相關活動作出決策所需要的最低表決權比例。如果存在不止一種參與方組合的一致同意能夠滿足最低表決權比例的要求，該安排就不是合營安排，除非合同安排指明，需要其中哪些參與方（或參與方組合）一致同意才能就相關活動作出決策。

### 應用示例

#### 示例 1

## 應用示例

假定三方簽訂一項安排：A 在該安排中享有 50% 表決權，B 享有 30% 表決權，C 享有 20% 表決權。A、B、C 之間的合同安排指明，對該安排相關活動的決定至少需要 75% 的表決權。儘管 A 能夠否決所有決策，但是 A 沒有控制該安排，因為 A 需要獲得 B 的同意。合同安排條款要求至少需要 75% 表決權才能對相關活動作出決策，意味著 A 和 B 對該安排享有共同控制，因為沒有 A 和 B 的同意，就無法對相關活動作出決策。

### 示例 2

假定一項安排涉及三方：A 在該安排中享有 50% 的表決權，B 和 C 各享有 25% 的表決權。A、B、C 之間的合同安排指明，對該安排相關活動的決定至少需要 75% 的表決權。儘管 A 能夠否決所有決策，但是 A 沒有控制該安排，因為 A 需要獲得 B 或 C 的同意。在本例中，A、B、C 集體控制該安排。然而，存在多種參與方組合能夠達到 75% 表決權的要求（即 A 和 B，或 A 和 C）。在此情況下，三方簽訂的該合同安排要成為合營安排，需要在安排中指明，要求哪一種參與方組合的一致同意才能對相關活動作出決策。

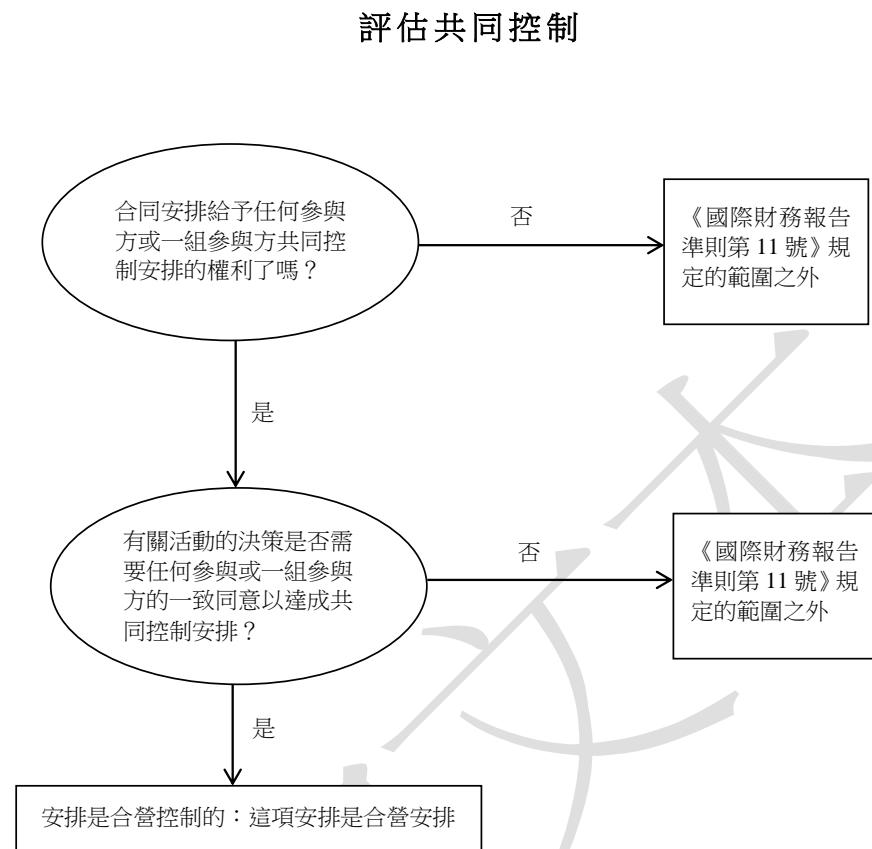
### 示例 3

假定在一項安排中，A 和 B 各享有 35% 的表決權，剩餘 30% 的表決權由其他眾多參與方享有。對該安排的相關活動作出決策要求多數表決權的批准。當且僅當合同安排指明，相關活動的決策需要 A 和 B 一致同意時，A 和 B 才對該安排享有共同控制。

**B9** 一致同意的要求意味著，對該安排享有共同控制的任何參與方可以阻止其他任何參與方或一組參與方在不經其同意的情況下（就相關活動）單方面作出決策。如果一致同意的要求僅僅與向其中一個參與方提供保護性權利的決策有關，而與該安排的相關活動的決策無關，那麼該參與方就不是對該項安排享有共同控制的參與方。

**B10** 合同安排可能包括處理糾紛的條款，例如仲裁。這些條款可能允許享有共同控制的各參與方在沒有達成一致意見情況下進行決策。這些條款的存在不會影響該安排的共同控制。因此，也不會妨

礙該安排成為合營安排。



**B11** 當一項安排不適用《國際財務報告準則第 11 號》，主體應按照相關國際財務報告準則，例如，《國際財務報告準則第 10 號》、《國際會計準則第 28 號》（2011 年修訂）或《國際財務報告準則第 9 號》，對其在安排中的權益進行會計處理。

#### 合營安排的類型（第 14 段至第 19 段）

**B12** 合營安排是為不同目的而設立的（例如，參與方為了共同承擔成本和風險，或者參與方為了獲得新技術或新市場），可以採用不同的結構和法律形式。

**B13** 一些安排不要求採用單獨主體的形式開展其活動。然而，其他安排涉及構造單獨主體。

**B14** 本準則所規定的合營安排分類取決於各參與方在正常業

務活動中從該安排享有的權利和承擔的義務。本準則將合營安排分類為共同經營或合營企業。當主體享有與該安排相關的資產的權利，並承擔與該安排相關的負債的義務時，該安排就是共同經營。當主體對該安排的淨資產享有權利時，該安排就是合營企業。**B16** 段至 **B33** 段規範了主體為確定其享有的是在共同經營中的權益還是在合營企業中的權益所進行的評估。

#### 合營安排的分類

**B15** 正如 **B14** 段指出，合營安排的分類需要各方評估其源於安排的權利和義務。在進行評估時，主體應考慮：

- (1) 合營安排的結構（參見 **B16** 段至 **B21** 段）。
- (2) 當合營安排是通過單獨主體構造達成時：
  - ①該單獨主體的法律形式（參見 **B22** 段至 **B24** 段）；
  - ②合同安排的條款（參見 **B25** 段至 **B28** 段）；
  - ③其他相關的事實和情況（參見 **B29** 段至 **B33** 段）。

#### 合營安排的結構

#### 未通過單獨主體構造的合營安排

**B16** 未通過單獨主體構造的合營安排是共同經營。在這種情況下，根據合同安排，各參與方有權享有與該安排相關的資產、並承擔對相關負債的義務，有權獲得相應的收入、並對相應的費用承擔責任。

**B17** 合同安排通常描述了該安排所從事活動的性質，以及各參與方打算共同承擔這些活動的方式。例如，合營安排各參與方可能同意共同生產產品，每一參與方負責特定的任務，使用各自的資產，承擔各自的負債。合同安排也可能指明了各參與方分享共同收入和分擔共同費用的方式。在這種情況下，每一個共同經營方在其財務報表中確認其用於完成特定任務的資產和負債，並根據合同安排確認相關的收入和費用份額。

**B18** 在其他情況下，例如，合營安排各參與方可能同意共同擁有所經營一項資產。在這種情況下，合同安排規定了各參與方對共同經營的資產的權利，以及來自該項資產的收入或產出和相應的經營成本在各參與方之間分配的方式。每一共同經營方對其在共同資產中的份額、同意承擔的負債份額進行會計處理，並按照合同安排確認其在產出、收入和費用中的份額。

#### 通過單獨主體構造的合營安排

**B19** 相關資產和負債由單獨主體持有的合營安排，可能是合營企業，也可能是共同經營。

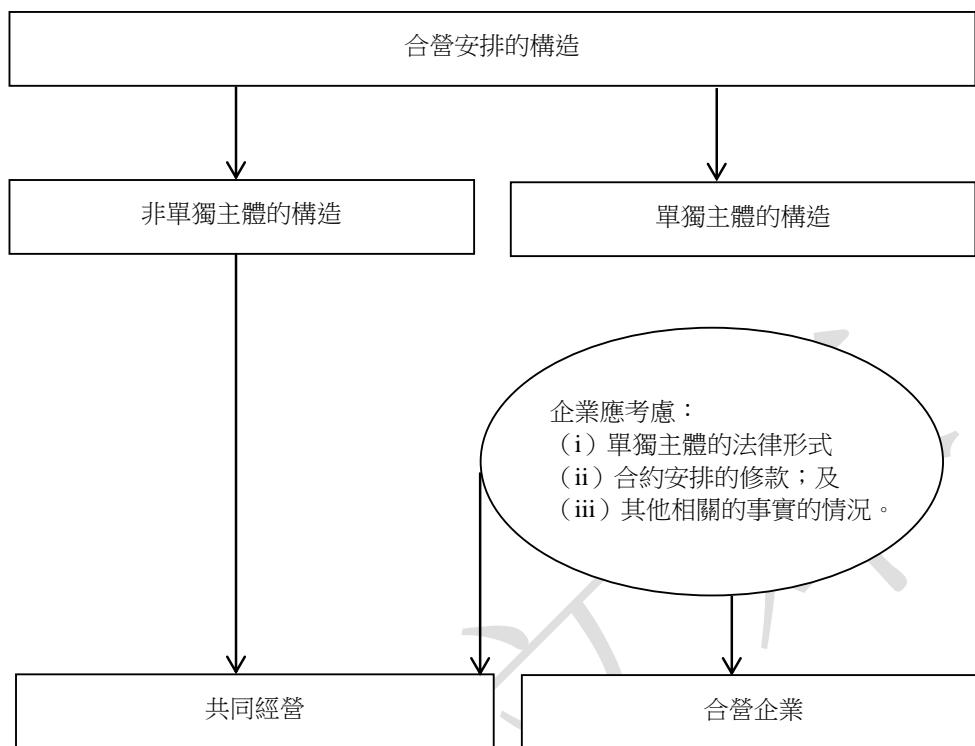
**B20** 參與方是共同經營方還是合營方，取決於該參與方對單獨主體中持有的與安排相關的資產和負債的權利與義務。

**B21** 正如 B15 段指出，當各參與方通過單獨主體構造合營安排時，各參與方需要評估該單獨主體的法律形式、合同安排的條款以及其他相關的事實和情況是否賦予他們：

- (1) 享有與安排相關資產的權利，並承擔與安排相關負債的義務（即該安排是共同經營）；或者
- (2) 享有安排的淨資產的權利（即該安排是合營企業）。

#### 合營安排的分類：評估參與方源於安排的權利和義務

## 合營安排的分類：評估參與方源於安排的權利和義務



### 單獨主體的法律形式

**B22** 當評估合營安排的類型時，單獨主體的法律形式是相關的。法律形式有助於初步評估各參與方對單獨主體持有的資產所享有的權利，並對其持有的負債所承擔的義務，例如，各參與方是否對單獨主體持有的資產擁有權益，是否對單獨主體持有的負債承擔義務。

**B23** 例如，各參與方可能通過一個單獨主體執行合營安排，其法律形式使該單獨主體被獨立地看待（即在單獨主體中持有的資產和負債是單獨主體的資產和負債，而不是各參與方的資產和負債）。在這種情況下，單獨主體的法律形式賦予各參與方權利和義務的評估表明，該項安排是合營企業。然而，各參與方在合同安排中同意的條款（參見 B25 段至 B28 段），以及其他相關的事實和情況（參見 B29 段至 B33 段）可以推翻基於單獨主體的法律形式賦予各參與方權利和義務作出的評估。

**B24** 當且僅當各參與方為通過單獨主體實施合營安排且單獨

主體的法律形式沒有將參與方和單獨主體分離(即單獨主體持有的資產和負債也是各參與方的資產和負債)時，基於對單獨主體法律形式賦予參與方的權利和義務的評估足以說明該安排是共同經營。

### 合同安排條款的評估

**B25** 在許多情況下，各參與方在合同安排中就權利和義務達成的一致意見，與為構造安排而設立的單獨主體的法律形式賦予各參與方的權利和義務是一致的，或者不矛盾。

**B26** 在其他情況下，各參與方使用合同安排撤銷或修訂為構造安排而設立的單獨主體的法律形式賦予參與方的權利和義務。

#### 應用示例

##### 示例 4

假定兩個參與方以公司制主體的形式構造了一項合營安排。各參與方在該公司制主體中擁有 50%的所有者權益。該公司制主體能夠與其所有者分離。因此，該主體持有的資產和負債即為該公司制主體的資產和負債。在這樣的情況下，通過單獨主體的法律形式賦予各參與方權利和義務的評估表明，各參與方均對該安排的淨資產享有權利。

然而，各參與方通過合同安排修改了該公司的特徵，以便各參與方均按約定比例對公司制主體的資產享有權益，對該公司制主體的負債承擔義務。通過合同修改公司的特徵，可能導致一項安排成為共同經營。

**B27** 下表對共同經營各參與方合同安排的一般條款和合營企業各參與方合同安排的一般條款進行了比較。下表提供的合同條款舉例並未窮盡所有內容。

合同安排條款的評估		
	共同經營	合營企業
合同安排的條款	合同安排使合營安排各參與方享有與安排相關資產的權利，並承擔與安排相關負債的義務。	合同安排使合營安排各參與方對該安排的淨資產享有權利(即單獨主體而非參與方，享有與該安排相關的資產的權利，並承擔與該安排相關的負債的義務)。
對資產的權利	合同安排約定，各合營安排參與方以約定比例(例如，按各參與方在該安排所有者權益中的比例，或者該安排直接分配給各參與方承擔活動的比例)分享與該安排相關的資產的全部權益(例如，權利、權屬或所有權)。	合同安排約定，投入該安排的資產或合營安排後續取得的資產，均是安排的資產。各參與方對該安排的資產不享有任何權益(例如，權利、權屬或所有權)。
對負債的義務	合同安排約定，各合營安排參與方按約定比例(例如，按各參與方在該安排所有者權益中的比例，或者該安排直接分配給各參與方承擔活動的比例)分擔所有的負債、義務、成本和費用。	合同安排約定合營安排。 承擔該安排的負債和義務。  合同安排約定，各合營安排參與方僅以他們在該項安排中的各自出資為限承擔相應的義務，或以各方向該項安排投入的未付或新增資本為限對其各自

合同安排條款的評估		
	共同經營	合營企業
		的義務承擔責任，或者以上兩者之和承擔相應的義務。
	合同安排約定，各合營安排參與方對第三方提出的索賠權負有義務。	合同安排約定，合營安排的債權人就安排的債務和義務，對任何參與方都沒有追索權。
收入、費用、損益	合同安排約定，根據各合營安排參與方的相對業績分配收入和費用。例如，合同安排可能約定，根據各參與方在共同經營工廠中使用的產能分配收入和費用，這可能不同於根據他們在合營安排中的所有者權益進行的分配。在其他情況下，各參與方可能已約定按特定比例分配與安排有關的損益，例如，根據各參與方在安排中的所有者權益比例。如果各參與方享有與該安排相關的資產的權利，並承擔與該安排相關的負債的義務，上述約定不影響該安排成為共同經營。	合同安排約定，各參與方分擔與安排活動相關的損益。
擔保	合營安排參與方通常需要向第三方提供擔保，這些第三方可能從合營安排獲得服務或向合營安排提供融資。提供此類擔保的條款或各參與方提供擔保的承諾本身並不能確定該合營安排是共同經營。確定該合營安排是共同經營還是合營企業的特徵是，各參與方是否承擔	

合同安排條款的評估		
	共同經營	合營企業
	與該安排相關的負債的義務（一些參與方可能為此提供，也可能沒有提供擔保）。	

**B28** 當合同安排指明各參與方享有與該安排相關資產的權利，並承擔與該安排相關負債的義務時，他們是共同經營參與方，不需要為了合營安排分類而考慮其他事實和情況（B29 段至 B33 段）。

#### 其他事實和情況的評估

**B29** 如果合同安排的條款沒有指明參與方享有與該安排相關的資產的權利，並承擔與該安排相關的負債的義務，參與方應考慮其他事實和情況，以評估該安排是共同經營還是合營企業。

**B30** 一項合營安排可能構造，該單獨主體的法律形式將參與方和單獨主體分離。參與方之間達成的合同條款可能沒有指明參與方對資產和負債的權利與義務，但考慮其他事實和情況，也可以使該安排分類為共同經營。當其他事實和情況賦予參與方享有與該安排相關的資產的權利，並承擔與該安排相關的負債的義務，就可以將該合營安排分類為共同經營。

**B31** 當一項安排的活動主要是向參與方提供產出時，這表明參與方實質上對該安排資產產生的所有經濟利益享有權利。通常，該安排的參與方通過阻止該安排向第三方出售產出而確保他們獲得這些產出。

**B32** 這種設計和目的的安排的影響是，該安排產生的負債實質上可由參與方通過購買產出而支付的現金流量而得以清償。如果參與方實質上是該安排持續經營所需現金流量的唯一來源，這表明參與方

承擔了與該安排相關的負債。

## 應用示例

### 示例 5

假定兩個參與方以公司制主體（主體 C）形式構造了一項合營安排，各方擁有公司制主體 50%的所有者權益。該安排的目的是生產雙方各自生產過程中所需的原材料。該安排確保雙方經營相應的設施，以生產在數量和品質上滿足雙方需要的原材料。

主體 C（公司制主體）活動予以實施的法律形式初步表明，主體 C 持有的資產和負債就是主體 C 的資產和負債。雙方之間的合同安排沒有指明各方對主體 C 的資產和負債所享有的權利或承擔的義務。因此，主體 C 的法律形式和合同安排的條款表明，該項安排是一項合營企業。

然而，各參與方還需考慮該安排的以下方面：

- 各方同意按照 50：50 的比例購買主體 C 生產的所有產出。未經參與安排的雙方同意，主體 C 不能將任何產出出售給第三方。因為該安排的目的是向各方提供各自所需的產出，向第三方的出售預計是不經常和不重要的。
- 向各方出售產出的價格由雙方共同決定，以補償主體 C 發生的生產成本和管理費用。

上述的實際情況來看，以下事實和情況是相關的：

- 各方購買主體 C 生產的所有產出的義務反映主體 C 完全依賴各方獲得其現金流量。因此，各方有義務出資以清償主體 C 的負債。
- 各方對主體 C 生產的所有產出享有權利這一事實表明，各方正在消費並因此對主體 C 資產的所有經濟利益享有權利。

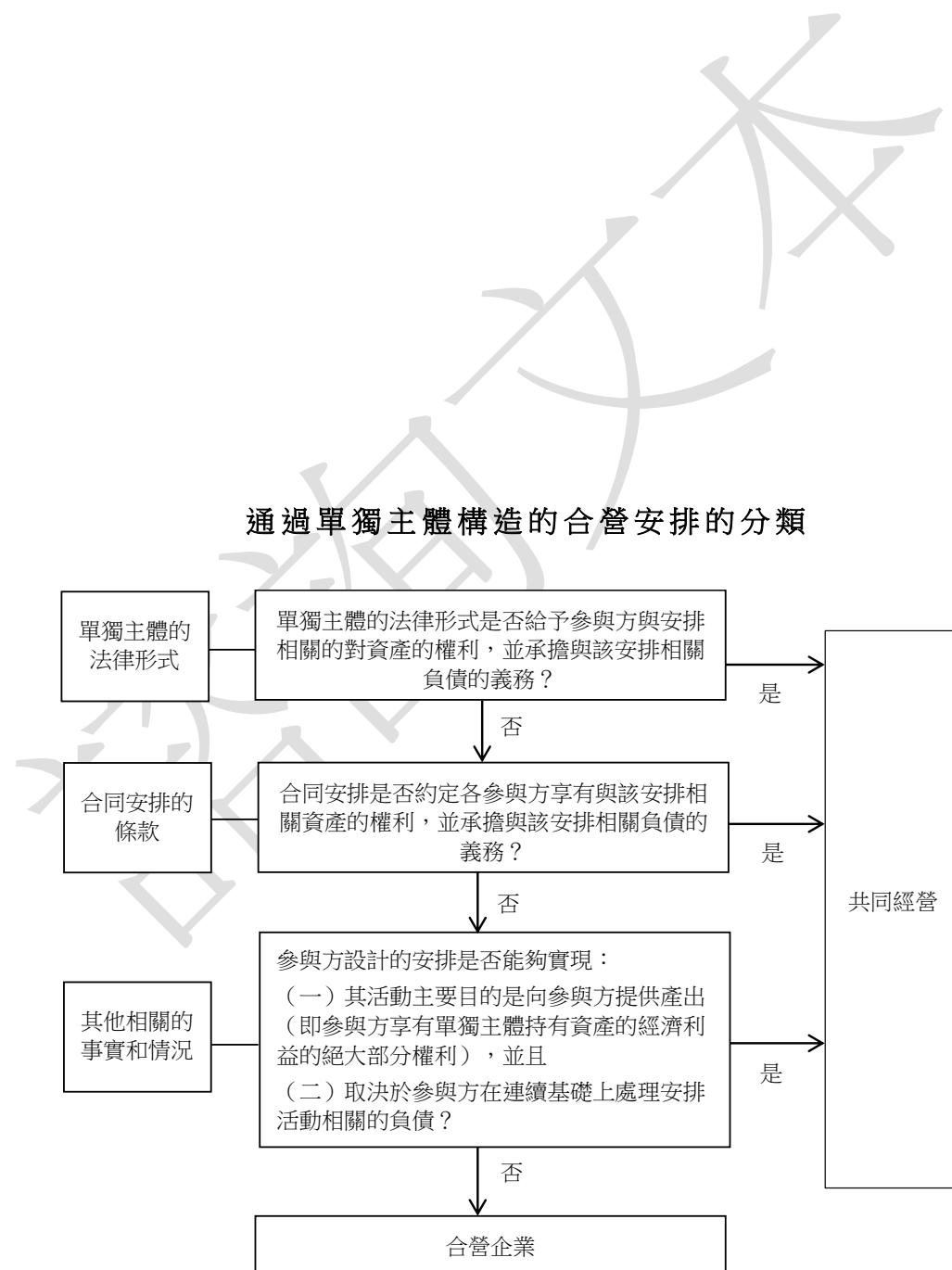
這些事實和情況表明該項安排是共同經營。在這些情況下，即使各方在以後的生產過程中不使用他們的產出份額，而是將這些產出份額出售給第三方，有關合營安排分類的結論也不會改變。

如果各方改變了合同安排的條款，以便該安排能夠向第三方出售產出，這將導致主體 C 承擔需求、存貨和信用風險。在這種情況下，事實和情況的改變

## 應用示例

將要求重新評估合營安排的分類。這些事實和情況可能表明該安排是合營企業。

**B33** 下圖反映了當通過單獨主體構造合營安排時，主體對一項安排進行分類所遵循的評估程序。



## 合營安排參與方的財務報表（第 21A 段至第 22 段）

### 取得在共同經營中的權益的會計處理

**B33A** 當主體取得一項在共同經營中的權益且該共同經營的活動構成符合《國際財務報告準則第 3 號》定義的業務時，主體應當按照第 20 段確定的份額內，適用《國際財務報告準則第 3 號》和其他國際財務報告準則中針對企業合併的會計處理的原則，除非它們與本準則的指南相衝突，並按照上述與企業合併相關的國際財務報告準則的規定進行信息披露。與本準則的指南不衝突的針對企業合併的會計處理原則包括但不限於以下：

(1) 除了《國際財務報告準則第 3 號》和其他國際財務報告準則提供豁免的項目以外，以公允價值計量可辨認的資產和負債。

(2) 將購買相關成本在發生當期和收到服務當期確認為費用，除非是發債或發行權益證券的成本，按照《國際會計準則第 32 號——金融工具：列報》和《國際財務報告準則第 9 號》進行確認<sup>1</sup>。

(3) 確認由資產或負債初始確認產生的遞延所得稅資產和遞延所得稅負債，除了由商譽初始確認產生的遞延所得稅負債（如《國際財務報告準則第 3 號》和《國際會計準則第 12 號——所得稅》有關企業合併的規定）。

(4) 將轉移對價超過取得的可辨認資產和承擔的負債在取得日的金額的淨額（如有）確認為商譽。

(5) 對包含商譽的現金產出單元每年至少進行一次減值測試，且在該單元出現可能發生減值的跡象（如《國際會計準則第 36 號——資產減值》有關企業合併中購買的商譽的規定）的任何時候，也進行減值測試。

<sup>1</sup> 若主體採用上述準則修訂但尚未採用《國際財務報告準則第 9 號》，上述準則修訂對《國際財務報告準則第 9 號》的引用應當被解讀為對《國際會計準則第 39 號——金融工具：確認和計量》的引用。

**B33B** 當且僅當參與共同經營的一方在設立該共同經營時將一項符合《國際財務報告準則第3號》定義的現有業務投出其中，第21A段和B33A段也適用於設立共同經營的情況。然而，如果參與共同經營的各方在成立合營單位時均只投出不構成業務的資產或資產組合，那麼這些段落不適用於設立共同經營的情況。

**B33C** 共同經營方可能通過取得在共同經營中的額外權益來增加其在共同經營中的權益，且該共同經營的活動構成符合《國際財務報告準則第3號》定義的業務。在這種情況下，如果共同經營方保持共同控制，那麼之前已持有的在該共同經營中的權益無須重新計量。

**B33CA** 參與共同經營但對其不享有共同控制的參與方可能獲得對該共同經營的共同控制，且該共同經營的活動構成《國際財務報告準則第3號》定義的業務。在這種情況下，之前已持有的在該共同經營中的權益無須重新計量。

**B33D** 如果分享共同控制的各方（包括取得在共同經營中的權益的主體）在取得前後是在同一最終控制方的控制之下，且該控制並非暫時性，那麼第21A段和B33A段至B33C段並不適用於此類情況。

#### 向共同經營出售或投出資產的會計處理

**B34** 當作為共同經營方的主體與共同經營進行交易時，例如，出售或投出資產，這類似於主體與其他共同經營參與方進行交易。因此，該共同經營方應當僅在歸屬於其他方在共同經營中的權益的範圍內確認交易產生的利得和損失。

**B35** 當這類交易提供證據表明，向共同經營出售或投出資產的可變現淨值下降或者這些資產發生減值損失，共同經營方應全額確認這些損失。

## 從共同經營購買資產的會計處理

**B36** 當作為共同經營方的主體與共同經營進行交易時，例如，購買資產，其不應在向第三方轉售該資產之前確認其分享的利得和損失份額。

**B37** 當這類交易提供證據表明購買資產的可變現淨值下降或者這些資產發生減值損失，共同經營方應確認其在這些損失中的份額。



### 附錄三 生效日期、過渡性規定和其他國際財務報告準則的撤銷

本附錄是本準則的組成部分，並且同本準則其他部分具有同等效力。

#### 生效日期

**C1** 主體應自 2013 年 1 月 1 日或之後開始的年度期間採用本準則。允許提前採用。如果提前採用本準則，主體應披露這一事實，並同時適用《國際財務報告準則第 10 號》、《國際財務報告準則第 12 號——在其他主體中權益的披露》、《國際會計準則第 27 號》（2011 年修訂）和《國際會計準則第 28 號》（2011 年修訂）。

**C1A** 2012 年 6 月發佈的《合併財務報表、合營安排和其他主體中權益的披露——過渡性規定指南》（對《國際財務報告準則第 10 號》、《國際財務報告準則第 11 號》和《國際財務報告準則第 12 號》的修訂）修訂了 C2 段至 C5 段、C7 段至 C10 段、C12 段，新增了 C1B 段和 C12A 段至 C12B 段。主體應自 2013 年 1 月 1 日或之後開始的年度期間採用這些修訂。如果主體提前採用《國際財務報告準則第 11 號》，主體也應提前採用這些修訂。

**C1AA** 2014 年 5 月發佈的《取得在共同經營中的權益的會計處理》（對《國際財務報告準則第 11 號》的修訂）修訂了 B33 段之下標題的內容，增加了第 21A 段、B33A 段至 B33D 段、C14A 段，以及上述內容的標題。主體應以未來適用法自 2016 年 1 月 1 日或之後開始的年度期間採用上述修訂。允許提前採用。如果提前採用這些修訂，主體應披露這一事實。

**C1AB** 2017 年 12 月發佈的《國際財務報告準則年度改進（2015—2017）》增加了 B33CA 段。主體應對在自 2019 年 1 月 1 日或之後開始的第一個年度報告期間的期初或之後獲得共同控制的交

易應用這些修訂。允許提前採用。如果提前採用這些修訂，主體應披露這一事實。

### 過渡性規定

**C1B** 儘管存在《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》第 28 段的規定，主體在首次執行本準則時，主體僅需按照《國際會計準則第 8 號》第 28(6) 段的規定，列報首次採用《國際財務報告準則第 11 號》的年度期間的上一年度期間（簡稱“上一期間”）的定量信息。主體也可以列報當期或以前各比較期間的此類信息，但不要求必須這樣做。

### 合營企業——從比例合併轉為權益法

**C2** 當從比例合併轉為權益法時，主體應在上一期間的期初確認其對合營企業的投資。初始投資應以主體以前比例合併的資產和負債的帳面金額匯總數計量，包括因購買產生的商譽。如果商譽以前屬於較大的現金產出單元或一組現金產出單元，則主體應根據合營企業、所歸屬的現金產出單元或一組現金產出單元的相對帳面金額，將商譽分配至合營企業。

**C3** 按照 C2 段確定的投資期初餘額可作為投資初始確認的認定成本。主體應將《國際會計準則第 28 號》（2011 年修訂）第 40 段至第 43 段適用於投資的期初餘額，以評估投資是否發生減值，並將減值損失確認為上一期間的期初留存收益的調整。當主體因對以往進行比例合併的合營企業應用過渡性規定而確認對合營企業的投資時，《國際會計準則第 12 號——所得稅》中的第 15 段和第 24 段關於初始確認的豁免不再適用。

**C4** 如果以前所有比例合併的資產和負債的匯總產生了負的淨資產，則主體應評估其是否對負的淨資產承擔法定或推定義務，如果承擔了義務，主體應確認相應的負債。如果主體認為其對負的淨資產不承擔法定或推定義務，主體不應確認相應的負債，但應調整上一期

間的期初留存收益。主體應在上一期間的期初和首次採用本準則之日，披露這一事實及其在合營企業損失中的累積未確認份額。

**C5** 主體應披露在上一期間的期初匯總列示的投資餘額中的資產和負債的明細。主體應以匯總的方式披露適用於過渡性規定 C2 段至 C6 段的所有合營企業。

**C6** 初始確認後，主體應按照《國際會計準則第 28 號》（2011 年修訂）使用權益法對合營企業的投資進行會計處理。

#### 共同經營——從權益法轉為對資產和負債進行會計處理

**C7** 當主體對其在共同經營中的權益從權益法轉為對資產和負債進行會計處理時，主體應在上一期間的期初終止確認以前使用權益法進行會計處理的投資，並終止確認按照《國際會計準則第 28 號》（2011 年修訂）第 38 段構成主體在安排中淨投資的其他項目，同時確認主體在有關共同經營權益的各項資產和負債中的份額，包括可能構成該投資帳面金額的商譽。

**C8** 主體應根據合同安排，以約定比例的權利和義務為基礎，確定其在與共同經營相關的資產和負債中的權益。主體應將相關資產和負債從上一期間權益法形成的投資的期初帳面金額中予以分解後，作為相關資產和負債的初始帳面金額。

**C9** 之前採用權益法進行會計處理的投資和按照《國際會計準則第 28 號》（2011 年修訂）第 38 段構成主體對安排淨投資的其他項目，與確認的資產和負債淨額（包括商譽）之間的差額：

(1) 如果已確認的資產和負債的淨額（包括商譽）大於終止確認的投資（以及構成主體淨投資的其他項目），應首先抵減與投資相關的商譽，剩餘部分調整上一期間的期初留存收益。

(2) 如果已確認的資產和負債的淨額（包括商譽）小於終止確認的投資（以及構成主體淨投資的其他項目），應調整上一期間

的期初留存收益。

**C10** 主體從權益法轉為對資產和負債進行會計處理，應在上一期間的期初，說明終止確認的投資、已確認資產和負債以及調整計入的期初留存收益的剩餘差額之間的調節情況。

**C11** 當主體確認了與其在共同經營中的權益相關的資產和負債時，《國際會計準則第 12 號》第 15 段和第 24 段中的初始確認豁免不適用。

#### 主體單獨財務報表中的過渡性規定

**C12** 之前按照《國際會計準則第 27 號》第 10 段在單獨財務報表中以成本法或者按照《國際財務報告準則第 9 號》對其在共同經營中的權益進行會計處理主體應：

(1) 終止確認該投資，並按照 C7 段至 C9 段確定的金額確認主體與其在共同經營中的權益相關的資產和負債。

(2) 說明在列報的上一期間的期初終止確認的投資、所確認資產和負債以及調整計入的留存收益的剩餘差額之間的調節情況。

**C13** 當主體由於應用 C12 段有關共同經營的過渡性規定而在其單獨財務報表中確認與其在共同經營中的權益相關的資產和負債時，《國際會計準則第 12 號》第 15 段和第 24 段關於初始確認的豁免不適用。

#### 對“上一期間”的引用

**C13A** 儘管在 C2 段至 C12 段中引用了“上一期間”，主體也可以列報任何更早列報期間的經調整的比較信息，但不要求必須這樣做。如果主體列報任何更早期間的經調整的比較信息，任何對“上一期間”的引用都應被解讀為“列報經調整比較信息的最早期間”。

**C13B** 如果主體對任何更早期間列報了未經調整的比較信息，應當明確指出這些信息未經調整，同時說明這些信息基於不同的基礎

編製，並對這一基礎進行解釋。

#### 對《國際財務報告準則第9號》的引用

**C14** 如果主體採用本準則但尚未採用《國際財務報告準則第9號》，任何對《國際財務報告準則第9號》的引用都應被解讀為對《國際會計準則第39號——金融工具：確認和計量》的引用。

#### 取得在共同經營中的權益的會計處理

**C14A** 2014年5月發佈的《取得在共同經營中權益的會計處理》（對《國際財務報告準則第11號》的修訂）修訂了B33段之下的標題，增加了第21A段、B33A段至B33D段和C1AA段，及上述內容的標題。主體應當以未來適用法，對自其採用這些修訂的首個期間的期初起發生的取得在共同經營中的權益（且該共同經營的活動構成符合《國際財務報告準則第3號》定義的業務）進行會計處理。因此，以前各期發生的取得在共同經營中的權益不應被調整。

#### 其他國際財務報告準則的撤銷

**C15** 本準則取代了下列國際財務報告準則：

- (1) 《國際會計準則第31號——在合營中的權益》；以及
- (2) 《解釋公告第13號——共同控制主體：合營方的非貨幣性投出》。